

LES TAXES UNIQUES

DANS

LE RÉGIME ACTUEL DE LA TAXE

SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le mercredi 10 juin 1936, à 14 h.

PAR

André GILLET

Président : M. Edgard ALLIX.

Suffragants } MM. JOSEPH-BARTHÉLÉMY, } *Professeurs*
 } Achille MESTRE. }

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU & C^{ie}, Editeurs

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOULLIER, 13 (V^o)

1936

ERRATA

- Page 11 ligne 16 *lire* : un débat, *au lieu de* : un début.
- 27 ligne 26 à *supprimer*, à l'exception du dernier mot « des ».
 - 30 ligne 23 *lire* : accessoires, *au lieu de* : accessoire.
 - 31 ligne 12 *lire* : article 7, *au lieu de* : article 4.
 - 39 ligne 7 *lire* : interpénétration, *au lieu de* : interprétation.
 - 53 ligne 23 *lire* : leur appartenant, *au lieu de* : lui appartenant.
 - 56 ligne 9 *lire* : redevables, *au lieu de* : recevables.
 - 73 ligne 4 *lire* : étant tenu, *au lieu de* : était tenu.
 - 73 ligne 31 *lire* : prévisions, *au lieu de* : précisions.
 - 87 ligne 24 *lire* : 1/3 % *au lieu de* : 1,3 %.
 - 97 ligne 31 *lire* : une attestation, *au lieu de* : un attestation.
 - 98 ligne 26 *lire* : époques déterminées en cas, *au lieu de* : époques en cas.
 - 102 ligne 12 *lire* : quantités, *au lieu de* : qualités.
 - 117 ligne 5 *lire* : les brais, *au lieu de* : les vrais.
 - 120 ligne 1 *lire* : problèmes, *au lieu de* : poblèmes.
 - 120 ligne 13 *lire* : sur le chiffre d'affaires, *au lieu de* : sur les chiffres d'affaires.
 - 120 ligne 28 *lire* : sur les bières, *au lieu de* : sur la bières.
 - 129 ligne 3 *lire* : mélanges, *au lieu de* : mélages.
 - 131 ligne 30 *lire* : des matières premières et, *au lieu de* : des matières et.
 - 136 ligne 13 *lire* : Il n'y a pas davantage à distinguer si les confitures ont été fabriquées au sucre ou au miel, ou si elles sont simplement...
 - 137 ligne 9 *lire* : les termes de l'article 2 du décret du 5 février 1935.
 - 147 ligne 28 *lire* : les dentifrices *au lieu de* : les dentifiques.
 - 157 ligne 5 *lire* : taxes, *au lieu de* : taux.
 - 175 ligne 8 *lire* : arrêtés pris pour l'application, *au lieu de* : arrêtés pour l'application.
 - 184 ligne 14 *lire* : séparés, *au lieu de* : séparées.
 - 189 ligne 3-4 *lire* : que constater, *au lieu de* : que constatons.

LES TAXES UNIQUES
DANS
LE RÉGIME ACTUEL DE LA TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.**

LES TAXES UNIQUES

DANS

LE RÉGIME ACTUEL DE LA TAXE

SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le mercredi 10 juin 1936, à 14 h.

PAR

André GILLET

Président : M. Edgard ALLIX.

<i>Suffragants</i> {	MM. JOSEPH-BARTHÉLÉMY, Achille MESTRE.	{ <i>Professeurs</i>
----------------------	---	----------------------

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU & C^{ie}, Editeurs

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOULLIER, 13 (v°)

—
1936



A MES PARENTS

AVANT-PROPOS

Au moment où tous les esprits s'inquiètent de l'accroissement incessant des charges fiscales, il nous est apparu intéressant de consacrer une étude à un ensemble de taxes dont l'évolution lente mais constante se poursuit depuis plus de dix années : nous voulons parler des taxes uniques.

Ces taxes sont nées à la suite des violentes campagnes que les représentants du commerce de détail et les parlementaires en quête d'un programme à la veille des élections législatives de 1924, avaient menées contre l'impôt du chiffre d'affaires. Mais, dès le commencement de la réforme, il apparut que le remède proposé était sinon pire, du moins aussi dangereux que le mal lui-même, et les taxes de remplacement soulevèrent les critiques les plus sévères tant de la part des économistes les plus réputés que de celle des futurs redevables. Néanmoins, elles ont pris une telle importance qu'elles sont, à l'heure actuelle, sur le point de faire triompher définitivement le système de la taxation à un stade unique et de réduire le champ d'application de la taxe de droit commun à quelques catégories seulement de produits (textiles, industrie lourde, papier), auxquels il semblerait téméraire, pour ne pas dire impossible, de vouloir étendre la réforme.

Nous plaçant au point de vue financier, et en parti-

culier dans le cadre de l'administration des Contributions indirectes, chargée spécialement de l'élaboration des taxes, de leur contrôle et du recouvrement de leur montant, nous avons essayé de saisir au début de l'année 1936 — en un travail dont la lecture intéressera surtout un technicien — un cliché de l'ensemble des taxes uniques dont l'évolution, depuis leur apparition en 1925, s'est poursuivie à un rythme que les exigences politiques, économiques et fiscales ont sans cesse tendu à modifier. Nous avons négligé de développer la genèse de la transformation de la taxe du chiffre d'affaires en taxes uniques ; cette étude particulière a d'ailleurs fait l'objet d'une thèse fort intéressante de M. Mascarelli Giaume, (Paris, 1927.)

L'ensemble des taxes à la production présente actuellement un aspect chaotique qui ne peut être compris que si on remonte aux idées générales qui dominaient au moment de leur préparation. C'est pourquoi nous avons cru devoir abandonner, pour notre plan général, les diverses classifications données jusqu'ici par les auteurs (classifications suivant la forme du tarif, suivant l'assiette) pour présenter les taxes dans l'ordre où, après maints tâtonnements, elles ont pris naissance, en essayant de faire ressortir, d'une part, les principes directeurs qui ont guidé le législateur dans leur élaboration et d'autre part, l'évolution des modalités d'application au contact des difficultés pratiques rencontrées.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

Dès l'application de la loi du 25 juin 1920 instituant la taxe sur le chiffre d'affaires, le petit commerce fit entendre de véhémentes protestations. Il reprochait au nouvel impôt de créer une inégalité fiscale flagrante entre les différentes catégories de négociants ou industriels, du fait de l'existence d'un trop grand nombre d'exonérations et de favoriser les grandes entreprises au détriment des petites et des moyennes exploitations : en effet, la taxe ne frappe pas un objet en raison de sa qualité mais elle l'atteint chaque fois qu'il est soumis à une transaction à titre onéreux, en général à une vente, de sorte que les entreprises intégrées effectuant toutes les transformations, de la matière première au produit fini, et livrant directement au consommateur n'acquittent qu'une seule fois la taxe au moment de la vente à la consommation, tandis que le produit passant de la fabrique au client, après avoir subi ventes et reventes de la part du grossiste, semi grossiste et détaillants, supporte quatre fois et souvent même davantage la même taxe.

D'autre part, on faisait grief au système d'astreindre le redevable à des formalités auxquelles il n'était pas

accoutumé et de l'obliger à subir les vérifications des agents du fisc. Si l'on ajoute à ces inconvénients une augmentation du coût de la vie, on comprend aisément que les intéressés, petits commerçants surtout, peu soucieux des avantages indirects que pouvait procurer à d'autres un tel impôt, l'aient immédiatement combattu.

D'ailleurs le législateur s'attendait à ces protestations. Aussi, pour en diminuer la portée, il avait prévu qu'« un règlement d'administration publique pourrait dispenser les redevables de certaines formalités moyennant le paiement d'un forfait ». Les conditions de ce forfait, véritable contrat d'adhésion, mis en application par le décret du 22 juillet 1920, pouvaient paraître dès l'abord avantageuses pour les souscripteurs, mais les tares du système n'échappèrent pas à la masse des redevables qui menèrent une active campagne pour une amélioration de la législation en vigueur.

Il ne pouvait cependant être question de supprimer purement et simplement une taxe commode, simple, qui rapportait annuellement à l'Etat plusieurs milliards de francs et s'avérait, en outre, très souple, en ce sens que son rendement croissait avec l'augmentation des prix très nette à cette époque. Différentes solutions furent alors proposées. MM. de Cassagnac et de Tinguy du Pouet déposèrent le 22 mars 1922, une proposition de loi tendant à la suppression de la taxe¹ et le 6 avril de la même année MM. Chautemps et Israël, se faisant les interprètes des commerçants de détail, soumirent au gouvernement une proposition de résolution contenant « demande de suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires et son remplacement par une taxe unique prélevée

1. *J.O.*, Chambre, Annexe 5856, p. 650, 22 mars 1922.

sur les produits au moment de leur extraction, de leur importation ou de leur fabrication »¹.

Tout le monde devait trouver son compte dans la réforme proposée : l'Etat, en premier lieu, puisque le taux de la taxe serait calculé de manière à produire un rendement égal à celui existant avec la taxe de droit commun ; le consommateur, puisque les produits seraient grevés d'une taxe globale à la première vente ou à la production ; le commerçant, désormais débarrassé de toutes formalités et des charges inhérentes à la taxe car, en réalité, il était plus souvent débiteur que simple collecteur de celle-ci, seul rôle qui aurait dû, selon M. Bokanowski, lui incomber. Enfin les futurs redevables de la taxe unique paieraient une somme de beaucoup supérieure au montant de la taxe ordinaire, mais ils auraient la faculté d'élever leurs prix de vente, de récupérer ainsi les avances de fonds effectuées.

En définitive, la formule était séduisante et paraissait économique pour le Trésor, car le nombre des assujettis diminuant, les risques de fraude iraient décroissant, le contrôle, limité dans son étendue, ne demanderait qu'un nombre restreint d'agents ; le rôle de ces derniers serait d'ailleurs facilité par le fait que les industriels et fabricants tiennent, en règle générale, une comptabilité rigoureuse.

Cette conception nouvelle d'imposition reçut l'entière approbation des syndicats et fédérations de détaillants, mais après avoir été un instant séduits par la nouvelle formule, les syndicats patronaux des grandes entreprises ne tardèrent pas à montrer plus de réserve. Les choses seraient probablement restées en l'état, sauf quelques

1. *J.O.*, Chambre, Annexe 4260, p. 658, séance du 6 avril 1922.

modifications de détail, — tant il est vrai que le contribuable finit toujours par accepter, d'abord en protestant, ensuite avec résignation si ce n'est de plein gré, les charges fiscales qui lui sont imposées — si le programme de la plupart des candidats aux élections de 1924 n'avait comporté la promesse d'abolir ou tout au moins de réformer profondément la taxe sur le chiffre d'affaires, « impôt mauvais, qui organise toute une série d'octrois d'Etat sur un même objet, qui, par suite, est indiscutablement un impôt de consommation par excellence, exaspère l'opinion publique et pèse d'un poids indiscutable sur le coût de la vie »¹.

Les élections passées, le gouvernement issu de la nouvelle majorité, où les partis de gauche dominaient, se rendit compte immédiatement qu'il ne pourrait tenir les promesses faites d'une façon inconsidérée à une certaine catégorie d'électeurs. Comment, en effet, combler le vide énorme que provoquerait dans le budget la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires ?

L'embarras était grand. Comme il fallait à tout prix apporter une amélioration sensible au système existant, pour calmer les protestations qui ne manqueraient pas de s'élever, un projet fut mis à l'étude par la Commission des finances. Ce projet, présenté par M. Doumer, prévoyait deux mesures : l'exonération des commerçants ou fabricants occupant un personnel restreint (maximum de 10 ouvriers ou employés) et l'institution pour un certain nombre de produits de large consommation de taxes à la production ou à l'origine, perçues une fois pour toutes au lieu et place de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La première de ces mesures, devant la difficulté de

1. Rapport Violette sur le projet du budget de 1925.

contrôler le nombre de personnes travaillant dans une entreprise (travail à domicile, à façon) et, surtout à cause du criterium inadmissible qui permettait d'exonérer certaines industries et commerces de luxe au personnel restreint, fut rejetée.

La seconde, s'inspirant de l'idée émise par MM. Chaumpey et Israël, fut seule retenue. On sentit très nettement que la création des « taxes de remplacement » en exemptant de la taxe le petit commerce diminuerait le nombre des assujettis, partant, celui des mécontents.

Le principe était né, mais on n'apercevait pas très bien de quelle façon on passerait à la pratique, ni quelles seraient les difficultés à surmonter.

Réalisation du système

Les promoteurs de la réforme, qui s'étaient imaginés trop naïvement que l'abolition de la taxe sur le chiffre d'affaires et son remplacement par des taxes à la production seraient chose aisée, ne tardèrent pas à déchanter. De toutes parts se présentaient des difficultés à surmonter. A quel moment le produit peut-il être qualifié de fini ? S'il est appelé à suivre plusieurs destinations, à quel stade faut-il le taxer ? Le calcul du taux n'est pas facile en cas de transactions multiples et l'assiette varie avec la nature des produits.

Devant ces problèmes soudainement rencontrés, il était nécessaire d'agir avec prudence, en envisageant d'abord des produits simples, au processus industriel et commercial sommaires.

Le charbon sembla convenir pour l'expérience : sa taxation permettrait d'atteindre les intermédiaires qui

échappent à l'incidence de l'impôt en prenant la position de commissionnaire et donnerait en même temps satisfaction au petit commerce et à la petite industrie qui se plaignent de la prime accordée aux grandes entreprises pratiquant l'intégration.

Une proposition de loi instituant une taxe unique sur ce produit, déjà déposée le 6 février 1923, par M. le Sénateur Perrier avait été combattue par M. le Sénateur Coignet. Votée par le Sénat à une seule voix de majorité, elle fut rejetée par la Chambre.

L'idée, reprise deux années plus tard et incluse dans le projet du budget de 1925, fut agréée et l'article 142 de la loi du 13 juillet 1925 institua la première taxe unique.

D'autre part, l'impossibilité presque absolue de contrôler la taxe sur les ventes d'animaux de boucherie, trop variables et soumises non à des tarifs fixes mais surtout à la loi de l'offre et de la demande sur le marché, fit songer à une taxe sur lesdits animaux. Proposée une première fois à la Chambre par M. Jules Bertrand en 1922, elle fut abandonnée puis reprise dans la loi du 13 juillet 1925 qui créa, par son article 143, la taxe à l'abatage sur les animaux de boucherie.

Ces premiers essais s'étaient révélés d'une réalisation facile. Mais les produits d'une telle simplicité ne forment que l'exception. En fait, il est peu courant qu'une denrée parvienne du producteur au consommateur par l'intermédiaire d'un seul commerçant et encore plus rare qu'elle lui parvienne directement : les produits n'arrivent en général à la consommation qu'après une série de transactions dont les auteurs sont, pour citer un cas de complexité moyenne, le fabricant, le grossiste, le demi-grossiste et le détaillant. Les difficultés allaient s'accen-

tuer avec les produits objets de plusieurs cascades. N'allait-on pas s'engager dans une impasse en voulant généraliser le système ?

Le législateur passa outre et par la loi du 4 avril 1926, étendit le nouveau régime aux engrais — taxe actuellement supprimée — aux thés et aux cafés, tandis que l'article 60 de la même loi marquait la phase décisive de l'évolution en stipulant que « des arrêtés du ministre, constitueront, dans le délai d'un mois à dater de la promulgation de la présente loi, des commissions spéciales composées de représentants du Ministre des Finances, des industriels et des commerçants intéressés en vue de substituer, dans les cas où cela sera possible, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, des taxes *ad valorem* perçues à un ou plusieurs stades de la fabrication et d'un rendement qui ne pourra être supérieur au rendement actuel ».

D'ailleurs les esprits étaient gagnés : au vote timide des articles 142 et 143 de la loi des finances du 13 juillet 1925 succéda une uniformité de vues et le vote de l'article 60 précité ne souleva aucune objection de la part du Sénat.

En exécution de cet article, un arrêté ministériel du 15 mai 1926 institua au Ministère des Finances huit commissions spécialisées chacune dans une branche d'industrie et de commerce, et une commission centrale, chargée de coordonner les travaux des précédentes.

Convoquée en premier lieu, la commission spéciale de l'alimentation commença ses travaux. Bien qu'éperonnée par les puissants syndicats de débitants et d'épiciers qui croyaient trouver dans l'établissement des taxes uniques un profit sans contre-partie, elle vit tout d'abord, devant les difficultés rencontrées, ses efforts réduits au dépôt

d'un seul rapport préconisant l'institution d'une taxe sur les sucres : cette taxe, créée par la loi du 27 décembre 1927 (art. 29), ne donnerait pas lieu à de grandes complications fiscales chez les assujettis, déjà soumis à l'exercice des agents du fisc, du fait de l'existence du droit de consommation sur le sucre.

Par ailleurs, une loi du 19 mars 1928 reporta exclusivement à l'importation la perception de l'impôt sur les soufres bruts et raffinés.

Quant aux autres commissions, elles furent également constituées et chacune d'elles tint quelques séances et désigna un rapporteur. Mais devant la force d'inertie opposée par les futurs redevables, toutes finirent par émettre un vote défavorable à la réforme et elles déclarèrent clos leurs travaux. A noter, cependant, que l'étude d'une taxe unique sur la laine avait été poussée assez loin mais que dans l'impossibilité d'aboutir, le gouvernement finit par consentir, à l'occasion des mesures de dégrèvement de 1930, à une exonération en faveur des laines brutes : pour les intéressés la mesure valait mieux qu'une taxe unique.

Là se bornent les essais de la période que nous convenons d'appeler « préparatoire ».

Jusqu'ici donc, la transformation ne s'était pas montrée trop hardie. On s'était contenté de taxes relativement faciles et leur réalisation n'avait pas rencontré d'obstacles bien sérieux : les récriminations des producteurs et utilisateurs de sucres, puis les représentations d'un gouvernement étranger après la taxation des soufres avaient bien suivi la création des taxes uniques, mais ces difficultés s'étaient aplanies.

Ainsi, au début de l'année 1928, l'on se trouvait

devant quelques résultats partiels heureux, mais on avait perdu l'espoir, dans les sphères gouvernementales de réaliser le régime des taxes uniques aussi rapidement qu'on l'avait cru en 1925. Les Commissions s'avéraient impuissantes à aboutir. En revanche, la masse des commerçants n'avaient foi que dans les taxes uniques, en qui ils voyaient une sorte de panacée qui les libérerait de tous leurs ennuis fiscaux, et ils continuaient à réclamer par leurs représentants au Parlement, aux Conseils généraux, par les Chambres de commerce, par des pétitions au gouvernement, la réalisation de la réforme. A des questions orales posées par MM. Albert Thibault et Planche, députés, les 11 et 13 juin 1929, M. Chéron, alors Ministre des Finances, répondit en exposant l'œuvre accomplie jusqu'à cette date par les diverses commissions. Un débat fut soulevé à la Chambre le 13 février 1930 par M. Tranchant, député ; celui-ci se plaignant des lenteurs de la transformation, déposa une proposition de loi, contresignée par 189 députés qui demandaient la suppression de la taxe actuelle et son remplacement par une taxe unique « frappant en une seule fois le produit quel que soit le nombre des transactions ».

Le gouvernement se trouva donc peu à peu amené à faire aboutir de nouvelles propositions de taxes uniques.

C'est ainsi que, après bien des difficultés, la commission de l'alimentation parvint à mettre sur pied une taxe à la mouture ; instituée par l'article 31 de la loi des finances du 30 décembre 1928, celle-ci devait être supprimée l'année suivante par la loi du 31 juillet 1929 (art. 13) un peu à cause de ses difficultés d'application. Cette taxe de 2 % visait les farines, semoules et issues provenant de la mouture des céréales en grains. Elle était exigible

à l'importation et, du meunier ou minotier, lors de la mise en vente ou de l'utilisation, par ces derniers, de ces produits.

L'extension d'une taxe à la production sur les vins, cidres, poirés, fut envisagée dès 1929 ; elle devait attendre une année avant d'être définitivement adoptée.

Après l'apparition de taxes sur les produits résineux (loi du 17 juillet 1930), sur l'alcool dénaturé du commerce et l'alcool méthylé (loi du 29 janvier 1932), la deuxième commission ayant mis à l'étude une taxe unique sur les alcools de bouche fit agréer celle-ci et la loi du 25 mars 1932, ajouta à la série des taxes existantes une taxe sur les spiritueux.

Pendant ce temps, à la suite du dépôt, par M. Piétri, de deux projets de loi consécutifs, une nouvelle vague de taxes uniques, destinée à submerger une nouvelle portion de produits soumis au droit commun, était en préparation.

Le premier de ces projets (n° 5659) visait la suppression de la taxe à l'importation et de la taxe ordinaire sur les huiles minérales brutes, raffinées ou lampantes, sur les essences de pétrole, les benzols, benzines et toluènes et leur remplacement par une taxe unique de 8 % *ad valorem* pour les pétroles d'essences et de 4 % *ad valorem* pour les benzols.

Le second projet (n° 5660) portait création d'une taxe sur les divers corps gras et proposait pour six catégories de corps une série de quatre taux, s'échelonnant de 4 à 7 % *ad valorem*. Ces deux projets furent votés le 7 avril 1932 : les taxes uniques sur les corps gras et sur les huiles minérales et leurs dérivés étaient nées.

A part quelques modifications de détail, les taxes

uniques sont applicables actuellement, dans l'état où elles ont été créées. Deux cependant font exception à la règle : celle sur les vins, cidres et poirés, et celle sur les spiritueux ; elles ont perdu leur caractère propre après leur fusion avec les droits de circulation et de consommation qui grèvent ces produits.

La loi du 16 avril 1930 (art. 54) avait institué sur les vins, cidres et poirés, une taxe unique qui devait être « acquittée par le redevable au moment de la levée du congé destiné à accompagner la boisson chez le détaillant ou le consommateur ». *A contrario*, les opérations ne donnant pas lieu à la délivrance d'un congé n'entraînaient pas le paiement des droits, d'où une évasion de l'impôt pour les manquants constatés en magasin, la clôture d'un compte de gros etc. La loi du 31 mai 1933 (art. 98) a supprimé cette restriction en spécifiant d'une façon générale que la taxe serait « acquittée par le redevable du droit de circulation ». Les taux applicables étaient de 5 fr. 50 par hectolitre pour les vins et 2 fr. 75 par hectolitre pour les cidres et poirés.

D'autre part, la loi du 25 mars 1932, votée après la campagne menée contre la taxe de luxe de 30 %, instituait une double taxe sur les alcools de bouche, soumis au droit de consommation, autres que ceux réservés par les producteurs récoltants pour leur consommation : l'une de 47 %, véritable droit indirect, taxe mi spécifique, *mi ad valorem*, variable d'après le degré alcoolique, était révisée annuellement suivant la valeur du trois-six ; l'autre de 8,50 %, réclamée par les débitants de boissons, différente de la première en ce sens qu'elle seule se substitue à l'impôt sur le chiffre d'affaires, était perçue dans les mêmes conditions et en même temps que celle-ci.

Le taux de 8,50 % contenait une part de 0,40 pour le fonds commun départemental et communal.

Bien différentes sont actuellement la taxe sur les vins, cidres et poirés et celle sur les spiritueux. Le décret du 19 juillet 1934, par ses articles 19 et 20, institua, en effet, d'une part, une taxe de 5 % par hectolitre sur les vins et les vendanges, de 2,50 % par hectolitre sur les cidres, poirés, hydromels, fruits à cidre et à poiré, d'autre part, une taxe de 150 fr. par hectolitre d'alcool pur — 99 fr. pour la Corse — sur les alcools susceptibles d'alimenter la consommation de bouche. Ces taxes sont fusionnées, les deux premières, avec le droit de circulation, la troisième avec le droit de consommation, établis sur ces produits et perçus en même temps que ces droits.

Cette incorporation de la taxe unique à d'autres droits indirects, si elle facilite la perception et dans une certaine mesure le contrôle, est, au point de vue principe, tout à fait regrettable. Nous aurons l'occasion, au cours de notre conclusion, de critiquer cette fusion dont la généralisation pour les autres taxes uniques serait, selon nous, une véritable erreur.

Les taxes jusqu'ici créées avaient, certes, amené une diminution des affaires imposables chez les commerçants, mais ceux-ci n'en étaient pas moins astreints à tenir des livres, faire des déclarations mensuelles et à acquitter l'impôt ordinaire sur les affaires encore soumises au régime normal. Au point de vue pratique par conséquent pas de changement : il en résultait au contraire une complication par suite de la discrimination délicate à opérer exactement, des affaires couvertes par les taxes uniques et des affaires imposables au taux du droit commun. Cette distinction difficilement contrôlable

par le service n'allait, d'ailleurs, pas manquer d'inciter à la fraude, qui consiste à majorer le montant des ventes des affaires désormais exonérées et réduire celui des ventes taxables. Aussi l'Administration comprit que le seul moyen de mettre fin à ce chaos était de limiter provisoirement la réforme aux catégories de détaillants déjà touchées par des taxes uniques. On instituerait non plus une taxe sur un ou plusieurs produits étrangers les uns aux autres, mais une série de taxes de façon à libérer des formalités attachées à la taxe sur le chiffre d'affaires des branches entières du commerce de détail.

La réforme fiscale préconisée par la loi du 6 juillet 1934 amena la consécration du système. Le décret du 19 juillet suivant instituait, en effet, une taxe unique sur les boissons (bières, eaux minérales, boissons gazéifiées, sirops) — complément logique de la taxe sur les vins, cidres, poirés et spiritueux — une taxe sur les produits d'alimentation, dont la réalisation s'était trouvée facilitée à la suite de la création de taxes sur les corps gras et le sucre, enfin de taxes sur les spécialités pharmaceutiques et les produits de parfumerie et de toilette.

Le décret-loi du 5 septembre 1935 ajoutait à la liste des produits d'alimentation taxés, les fruits d'importation et les dérivés et sous-produits consommables du lait.

Enfin, et c'est la dernière création de notre système actuel, la loi du 31 décembre 1935 recherchant dans l'industrie un nouveau champ d'application de la réforme, soumettait à une taxe à la production les automobiles, cyclecars, leurs chassis, carrosseries et remorques.

Le but poursuivi par l'Administration était en prin-

cipe atteint. En fait, certaines marchandises vendues par des détaillants dont le principal commerce consistait en vente de produits soumis à une taxe unique, se trouvaient encore passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ainsi, les commerçants demeuraient soumis à des formalités disproportionnées avec l'importance du montant des transactions restant taxables. Le système consacrait l'étendue du champ d'action des agents du fisc au lieu de le réduire. C'était là un inconvénient grave. Pour y remédier, le décret du 19 juillet 1934 (art. 37-38) créa le forfait obligatoire.

Telle est actuellement la situation de la réforme en matière de chiffre d'affaires. Si le système appelle certaines critiques, il faut lui reconnaître qu'il a permis d'exonérer de la taxe de 2 % les opérations de la plupart des revendeurs.

Où l'évolution s'arrêtera-t-elle ? Les commissions ont envisagé l'institution de taxes uniques sur les produits manufacturés, les produits cultivés en grand à l'intérieur du territoire et sur les produits de l'industrie lourde, mais elles se sont heurtées à l'opposition systématique soit des futurs assujettis, soit même de certains de leurs membres.

Nous croyons, pour notre part, que la réforme marquera un temps d'arrêt, les taxes dernièrement créées n'ayant pas encore rencontré la faveur de tous les intéressés.

CHAPITRE II

GÉNÉRALITÉS

La nature particulière de chaque produit, le rôle qu'il est appelé à jouer dans le commerce et l'industrie, ont contribué à donner à la taxe unique à laquelle il est désormais soumis une physionomie caractéristique, une individualité que notre étude détaillée, au cours du Chapitre III, nous permettra de mettre en relief.

Il n'en reste pas moins que les taxes uniques actuellement existantes présentent des traits communs, que des principes directeurs ont présidé à leur élaboration et que des règles générales ont été tracées pour leur application.

D'une façon générale, toute taxe unique frappe un ou des produits définis, d'un prélèvement dont le taux a été calculé de telle façon qu'il permette un rendement égal à celui de l'impôt en cascade précédemment perçu sur ce ou ces produits. L'accomplissement d'un fait générateur, importation, vente, acquittement d'un droit indirect ou même simple acte matériel de dénaturation ou d'abatage, entraîne l'exigibilité de la taxe, soit de l'importateur soit de celui qu'en la matière on a coutume d'appeler le producteur. Dans l'intérêt des assujettis

eux-mêmes et pour simplifier le contrôle du service, le Code prévoit le transfert en suspension de la taxe pour les importations et les ventes de producteurs à d'autres producteurs, tandis que les exportations directes bénéficient de l'exonération. Enfin, le paiement d'une taxe unique entraîne l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les transactions postérieures dont pourraient être l'objet les produits désormais taxés.

Ces caractères communs que nous allons envisager nous conduisent, en somme, à une étude abstraite d'une taxe unique anonyme, étude dont l'intérêt nous paraît primordial puisqu'elle évitera des répétitions au cours de l'exposé de chaque taxe et présentera, ce qui ne peut que faciliter la compréhension et ainsi révéler le but utile de notre travail, l'ossature de tout le système fiscal qui tend, malgré des complications certaines, à se substituer au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Section I

Caractères généraux des taxes uniques

I. — *Définition des produits imposables.*

La loi ou le décret-loi qui institue une taxe unique donne, en règle générale, la liste des produits qui sont désormais imposés à un stade unique. Un décret ou un arrêté pris en application des précédents apporte ensuite des précisions sur les termes qui pourraient donner lieu à un malentendu ou à une fausse interprétation. A cet égard les trop rares instructions administratives publiées

en la matière sont d'un précieux secours tant pour les personnes assujetties que pour les agents du fisc chargés de l'application de la réforme.

Les produits qui, déjà soumis à un droit indirect, font l'objet d'une taxation unique, ne soulèvent aucune difficulté, en ce qui concerne leur définition et l'énoncé de leurs caractéristiques, qui ont déjà été fournis lors de la première imposition.

Mais les produits nouvellement taxés demandaient une définition et une classification. C'était une tâche qui au premier abord pouvait paraître relativement facile, la composition chimique des denrées et les références aux habitudes commerciales des diverses branches de l'activité économique fournissant, en apparence, des éléments suffisants à l'élaboration d'un tel travail. En réalité, elle était beaucoup plus délicate. En effet, des produits peuvent être qualifiés différemment suivant les régions : c'est ainsi que des jeunes bovidés sont qualifiés « bœufs » à Paris, alors que dans certains départements ils sont considérés comme « veaux » : la taxe à l'abatage étant de 0,15 par kilogramme de poids vif, pour les bœufs et de 0,20 pour les veaux, on comprend tout l'intérêt que portent à l'appellation les bouchers parisiens, du moins au moment où la taxe est exigible.

D'autre part, il n'existe pas de définition commerciale de certains produits : les biscuits, les savons sont dans ce cas ; comment, en effet, distinguer le biscuit de la pâtisserie ? ou encore le savon de la lessive ou de la pâte à reluire ?

Enfin, des produits composés des mêmes éléments peuvent être vendus sous des appellations différentes, suivant le pourcentage des matières premières entrant

dans leur composition. C'est ainsi que les conserves de fruits ne contenant pas plus de 7 % de sucre suivent le régime des conserves et sont taxables à 4,60 % si elles sont placées sous boîtes soudées ; elles sont, au contraire, classées comme fruits au sirop et passibles de la taxe de 6 % sur les confiseries si le sucre est en plus grande proportion. Les fruits cuits contenant plus de 50 % de sucre sont classés dans la même catégorie, tandis qu'un pourcentage de sucre inférieur à 50 % les range parmi les confitures ; s'il n'y a pas de sucre, ce sont des cuites de fruits ; enfin les jus clarifiés et sucrés sont considérés comme des sirops et frappés en cette qualité d'une taxe de 6 % ; s'il n'y a pas de sucre, l'impôt sur le chiffre d'affaires ordinaire est exigible à moins qu'il ne s'agisse de jus de raisins, de fruits à cidres ou à poirés... Ces quelques exemples indiquent suffisamment la complexité du problème de classement et il apparaît évident que la seule appellation commerciale ne peut suffire, car elle est déterminée par l'usage et celui-ci varie avec les régions.

L'application des taxes demande donc des bases plus solides. Où allait-on les trouver ? Les décrets publiés pour le service de la répression des fraudes fournissent des définitions scientifiques qui font autorité, mais leur champ d'application est restreint et ne s'applique pas à tous les produits soumis à une taxe unique.

On a, la plupart du temps, recours au tarif douanier. Les références à ce tarif sont même rendues obligatoires dans certains cas, pour les savons par exemple.

En ce qui concerne les autres produits taxés, à défaut de précision dans les textes, la classification opérée en matière de douane — dont les grandes lignes ont été fixées par la loi et dont les détails résultent le plus souvent

d'analyses ou d'expertises légales — constitue un élément d'appréciation que l'administration ne pourrait négliger.

Tout à fait logique pour les produits habituellement importés, tels que cafés, thés, épices et denrées coloniales, cette référence n'est pas toujours satisfaisante pour les produits qui font rarement l'objet d'importations et qui le plus souvent sont fabriqués à l'intérieur du territoire. A l'égard de ces derniers, l'Administration se réserve un large droit d'interprétation, en s'attachant plus à l'esprit des textes qu'à leur lettre.

Ainsi une taxe unique a été instituée sur les biscuits ; les pâtisseries et les produits qui y sont assimilés, madeleines et cakes vendus frais et au détail sans conditionnement spécial, restent taxables à 2 %. L'application stricte du tarif douanier n'aurait pas permis cette distinction, car il ne fait aucune différence entre la biscuiterie et la pâtisserie, cette dernière étant rarement considérée en matière douanière parce qu'elle n'est guère susceptible d'être importée ; la taxe sur la biscuiterie ne s'adresse cependant pas aux pâtisseries.

Dans le même ordre d'idées, malgré l'assimilation tarifaire aux savons, les lessives contenant moins de 5 % de corps gras sont soumises au taux normal de 2 %. Il est vrai que le « savon minéral » à base de silice, qui ne contient qu'une quantité peu importante de matières saponifiées, est considéré comme savon.

Le tarif douanier n'est pas davantage pris en considération quand ses données conduisent à imposer de deux façons différentes les produits faisant partie d'une même fabrication ; ainsi les pains d'épices au chocolat ou enrobés de chocolat restent soumis au régime des biscuits, comme les autres sortes de pains d'épices, alors

qu'ils sont traités comme confiseries au chocolat par le tarif douanier.

En principe donc, les spécifications du tarif sont à retenir pour la désignation des produits soumis à une taxe unique toutes les fois qu'elles ne conduisent pas à des anomalies. Les cas d'espèces douteux sont résolus par l'Administration qui opère un classement par analogie. Cette méthode, très commode, demande néanmoins des précautions ; c'est ainsi que les bonbons pharmaceutiques classés en douane comme médicaments dès qu'ils contiennent une dose quelconque de produits curatifs, restent soumis à la taxe unique sur la confiserie tant qu'ils ne contiennent pas une quantité suffisante de principes actifs pour constituer des médicaments véritables ne pouvant être vendus en dehors des pharmacies.

La différence des taux applicables, en matière de taxe unique, à des produits dont les compositions sont voisines les unes des autres, ne fait que préciser l'importance de la définition des produits imposables. S'il est parfois dangereux de se référer au tarif douanier, il est nécessaire d'agir avec prudence lorsqu'on est en présence d'un produit non dénommé audit tarif. Dans le doute, le Laboratoire Central du Ministère des Finances est appelé à prendre une décision de classement parmi les rubriques du tarif douanier, sur le vu d'échantillons du produit.

Parfois, aussi, la taxe est due en raison, non de la nature du produit, mais des propriétés qui lui sont conférées par le vendeur sans qu'il y ait à rechercher si ces propriétés sont réelles ou simulées.

A cet égard, la taxe sur les spécialités pharmaceutiques constitue un cas typique. Et il serait curieux en théorie

de mettre en contradiction la définition de la spécialité pharmaceutique donnée par l'Etat-collecteur d'impôts avec l'interdiction générale de tromper l'acheteur sur la qualité des marchandises, édictée par l'Etat en tant que chargé de la répression des fraudes commerciales. Un point de vue unique défendrait cependant mieux les intérêts du consommateur.

II. — *Taux.*

Comme la taxe unique est la taxe de remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, il faut qu'elle fournisse au Trésor l'équivalent des ressources que lui procurait ledit impôt. Ce point établi et un nombre moyen des transactions étant supposé pour chaque produit, tout le problème des taxes uniques se ramène à la recherche du taux, qui sera calculé d'après la moyenne des transactions dont le produit fait l'objet et la moyenne des prix auxquels ces transactions s'effectuent.

En pratique, le calcul du taux est des plus délicats. Il est très difficile, en effet, de trouver la moyenne de transactions auxquelles peut être soumis un produit : les utilisations sont si diverses qu'on en est réduit à procéder par tâtonnements. L'Administration n'ignore pas la difficulté du problème et elle ne sait, le plus souvent, si le taux choisi était judicieux qu'après que la taxe a fonctionné plusieurs mois. C'est ainsi que pour les thés et les cafés les rendements démontrent que les taux de 7 et 8 % auraient dû être portés à 8 et 9 % pour fournir un produit équivalent. Mais si les intéressés sont empressés de demander une réduction de taux, l'expérience montre qu'ils s'élèvent avec vigueur contre tout projet de relèvement.

Le système actuel comprend une échelle de taux variant de 2 % à 12 % pour les taxes *ad valorem*, les taux des taxes spécifiques s'appliquant à des quantités exprimées le plus souvent en hectolitres ou à des poids (kilogrammes, quintaux). Cette multiplicité de taux, difficile à établir, ne peut que nous faire regretter, à cet égard, la simplicité de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Elle n'est pas un avantage pour le Trésor car les fraudes sont d'autant plus à craindre que le taux est plus élevé, et la recherche de l'assiette la plus favorable à un contrôle efficace crée des difficultés nouvelles. Enfin, et nous aurons l'occasion de le démontrer dans notre conclusion, le choix judicieux d'un taux qui correspondrait à l'ensemble des différentes taxes ordinaires perçues, n'aurait pour conséquence que l'aggravation de la cherté des prix.

III. — *Fonds commun.*

Le produit des taxes uniques ainsi d'ailleurs que celui de la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas versé, dans sa totalité, dans les caisses du Trésor public. Une portion est affectée à un fonds commun destiné à alimenter les budgets des départements et des communes. Le décret du 19 juillet 1934 fixe d'une manière générale à 1/20 du taux la part revenant à ces budgets. Seule la taxe sur les charbons déroge à la règle par un pourcentage plus fort : 0,15 % de son rendement. Quant aux taux des taxes sur les cafés, soufres, à l'abatage, ils ne supportent aucun prélèvement. Ces taxes ont été créées à un moment où le principe des fonds communs était fortement battu en brèche.

La répartition de ce fonds commun entre les parties intéressées n'est pas allée sans difficultés. Elle s'effectue actuellement à raison des $\frac{2}{3}$ pour les communes et de $\frac{1}{3}$ pour les départements, au prorata de la population municipale totale et de la population départementale, suivant des règles variables.

L'attribution de ces sommes dont le montant pour la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe unique s'est élevé pour l'année 1933 à près de 280 millions n'a pas manqué de soulever de nombreuses critiques. Les règles de répartition manquent de simplicité, et elles sont applicables d'une façon uniforme sans qu'il soit tenu compte de la situation financière des copartageants. C'est ainsi qu'à égalité de population une municipalité jouissant de revenus importants par suite de l'existence de taxes de séjour, de la fréquence des foires qui s'y déroulent, de la richesse forestière, viendra en partage et dans les mêmes conditions qu'une ville dénuée de toutes ressources accessoires. La situation privilégiée de la première permettra un dégrèvement partiel et peut-être total des centimes additionnels tandis que les habitants de la seconde seront surimposés. Il semble cependant que l'égalité de tous devant les impôts locaux est aussi souhaitable que devant l'impôt d'Etat.

IV. — *Redevables de la taxe.*

Les promoteurs de la réforme en faveur des taxes uniques n'avaient vu en celles-ci que de simples taxes de remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Au lieu d'un impôt en cascade, on percevrait une taxe plus importante à un seul stade : la fabrication ou d'une façon

générale à l'origine. En conséquence, les intermédiaires, dispensés du paiement de la taxe ordinaire, seraient débarrassés de toutes formalités et seul le fabricant serait redevable de la nouvelle taxe. S'il paraissait assez normal — malgré les inconvénients certains qui en résultaient pour les nouveaux assujettis — de réclamer la taxe unique à la première personne imposable au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires, on ne pouvait songer, sans risquer de déclencher de véhémentes protestations, à imposer de la même façon celle qui, jusqu'à la réforme, était restée hors du champ d'application de la taxe.

Ainsi, les agriculteurs, les coopératives agricoles de production fonctionnant dans les conditions prévues par la loi du 5 août 1920, les coopératives ouvrières de production, exemptées de la taxe du chiffre d'affaires avant la loi du 1^{er} mai 1932, n'étaient, en principe, redevables de la taxe unique que dans l'hypothèse où leurs opérations de transformations prenaient un caractère industriel susceptible de les rendre cotisables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Les artisans, exemptés de la taxe ordinaire en vertu des dispositions de l'article 42 du Code des impôts sur les revenus, n'étaient pas atteints par le nouveau système d'imposition.

D'ailleurs la forme même des articles 1^{er} des lois créant des taxes uniques aux termes desquels la taxe unique n'est qu'un mode de perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, montre le maintien de la liaison qu'on avait voulu garder entre l'ancienne et la nouvelle taxe. Mais cette interprétation ne devait pas tarder à déclencher des critiques.

Les industriels assujettis se plaignaient des faveurs

accordées aux artisans et autres bénéficiaires du régime fiscal : elles constituaient, en effet, de véritables primes à la production, d'autant plus importantes que le taux grevant ordinairement les produits était plus élevé, et rendaient ainsi inégales les conditions de lutte sur le marché. D'autre part, le Trésor lui-même était gravement lésé : les produits livrés par les coopératives, cultivateurs, artisans, etc. étaient exonérés à la première vente, mais la taxe sur le chiffre d'affaires restait due sur le montant de ventes qui pouvaient intervenir ultérieurement, du fait d'autres commerçants ; avec le défaut de taxation unique, au contraire, les produits étaient vendus en franchise et l'Etat voyait ainsi lui échapper l'équivalent de l'impôt exigible après la première cascade.

La réforme de juillet 1934 mit fin à cette anomalie : l'article 40 du Code du chiffre d'affaires stipule, en effet, que les taxes uniques sont exigibles quelle que soit la situation des personnes imposables au regard de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Contrairement à l'idée que l'on s'était faite de ce dernier impôt, dont l'exigibilité est surtout fonction de la personne — souvent en raison d'une situation particulière vis-à-vis de la cédula des bénéfices industriels et commerciaux — la tendance s'affirme donc de considérer les taxes uniques comme des taxes réelles s'appliquant à des marchandises sans des taxes réelles s'appliquant à des marchandises sans égard à la personne des redevables. Cette orientation nouvelle allait être lourde de conséquences. On dut procéder à un nouveau classement des redevables dont le nombre augmenta d'une façon notable. Cette assimilation lente n'alla pas d'ailleurs sans heurts, ni protestations, car, s'il est aisé de faire entendre à

quelqu'un qu'il est désormais libéré de toute obligation fiscale, il est difficile de lui reprendre plus tard le bénéfice de cette exonération qu'il considère comme un droit acquis.

Quoi qu'il en soit, les artisans ne peuvent plus se prévaloir de l'exemption de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sont redevables de la taxe unique au même titre que les fabricants ordinaires.

Les coopératives sont pareillement imposables ; un statut fiscal les régit, mais le décret du 7 août 1935 vise uniquement le taux de 2%. L'application des dispositions nouvelles à l'égard des coopératives laitières se révèle délicate ; il semble que, si l'on doit maintenir le point de vue de la loi en ce qui concerne les ventes par les coopératives ou à des tiers, il faille montrer plus de tolérance pour les livraisons faites aux adhérents, au prorata de leurs apports.

L'application des textes nouveaux n'avait pas, pour ces catégories de redevables, soulevé beaucoup de difficultés. Celles-ci allaient apparaître surtout à l'égard des cultivateurs fort nombreux et par conséquent difficilement contrôlables, et au surplus peu enclins à supporter la moindre charge fiscale et le contrôle qui l'accompagne.

En ce qui concerne les produits d'alimentation, la taxe unique n'est exigée, en fait, que si l'acte de production consiste en une opération industrielle. Tel est le cas pour le cultivateur qui fabrique des conserves avec les produits de sa ferme ou autres.

La taxe à l'abatage est appliquée, en principe, quelle que soit la qualité de la personne propriétaire de l'animal au moment de l'abatage, mais l'administration a admis de nombreuses tolérances.

On n'a pas encore réclamé effectivement aux agriculteurs les taxes uniques sur les graines oléagineuses, sur les huiles, sur les dérivés du lait. Les deux premiers produits, vendus à des commerçants, échappent donc à toute imposition : ils sont considérés comme libérés. Mais le « producteur » qui les achète, les reçoit à titre imposable.

Enfin, les ecclésiastiques qui fabriquent ou font fabriquer des cierges à l'aide de débris de cierge imparfaitement consumés et de cierges dits de « première communion » ne sont pas soumis à la taxe de 12 %, la jurisprudence refusant le caractère commercial aux fournitures rémunérées que comportent les cérémonies du culte.

Malgré le principe établi par l'article 40 du Code du chiffre d'affaires, il semble peu probable qu'on arrive, en fait, à soumettre aux différentes taxes uniques tous les privilégiés de la taxe ordinaire. Les résultats obtenus jusqu'ici sont satisfaisants, mais il faudra compter sur le temps et user de prudence si l'on veut arriver à une réalisation plus complète.

Définition des producteurs.

A part quelques exceptions, notamment pour la taxe à l'abatage, les taxes sur les produits résineux et sur les dérivés et sous-produits consommables du lait, la taxe unique est réclamée aux personnes qui mettent pour la première fois le produit sur le marché. La phraséologie des taxes uniques réserve à ces personnes la qualification de « producteurs ».

A cet égard l'article 7 du décret du 5 février 1935, rendu pour l'application des taxes uniques sur les produits d'alimentation, et que l'on peut considérer comme reflétant le mieux l'interprétation administrative actuelle, considère comme producteurs :

« *a.* les personnes ou sociétés qui, à titre principal ou à titre accessoire, fabriquent les produits visés ou leur font subir des façons comportant ou non l'emploi d'autres matières, sans leur faire perdre l'identité de produits soumis à la taxe unique ;

« *b.* les personnes ou sociétés qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans les usines de celui-ci, soit même en dehors de ces usines, les opérations ayant pour objet principal la présentation commerciale définitive desdits produits et leur livraison ;

« *c.* les personnes ou sociétés qui font effectuer par des tiers les opérations visées aux alinéas *a* et *b* ci-dessus ;

« *d.* les personnes ou sociétés qui vendent sous leur nom ou sous leur marque les produits dont il s'agit ».

Il ne paraît pas inutile de développer un par un chacun de ces chefs d'imposition.

L'alinéa *a* vise les personnes qui fabriquent la marchandise : le fabricant d'huiles, de pâtes alimentaires, de conserves, l'exploitant de mines, le raffineur d'essences, le constructeur d'automobiles tombent sous le coup de cet alinéa, par la nature même de leurs opérations.

Des dérogations ont cependant été admises pour éviter l'imposition de fabrications tout à fait accessoire. C'est ainsi que pour ne pas assujettir à la taxe unique de 5 % sur les cacao et chocolat la multitude des pâtisseries-confiseurs, l'article 6 (§ *b*) du décret du 5 février 1935 exonère de la taxe unique, sans pour cela les reprendre à l'impôt sur le chiffre d'affaires, les produits de confiserie au cacao, au beurre de cacao et au chocolat fabriqués par les pâtisseries détaillants, patentés comme tels et se livrant accessoirement à la fabrication de ces produits exclusivement pour la vente au détail dans leur propre

magasin. En contre-partie, ces pâtisseries doivent recevoir les produits dits de laboratoire dont ils se servent, grevés d'un tarif majoré (7 % au lieu de 6 %).

D'autre part, pour laisser hors du champ d'application de la taxe unique sur les spécialités pharmaceutiques la majorité des pharmaciens, le décret du 25 juillet 1934 (art. 4 al. b) maintient sous le régime de l'impôt de 2 % les produits qu'ils préparent dans leur officine pour les vendre directement à la clientèle, sans publicité et exclusivement au détail.

Par contre, il est un cas, dérogeant au principe énoncé par l'article 4 précité, où la taxe est due par une autre personne que le producteur : l'article 17 du décret du 8 février 1936, pris en application de la loi du 31 décembre 1935, portant création d'une taxe unique sur les automobiles, prévoit, en effet, que dans le cas où le maître de l'ouvrage n'est pas un constructeur ou un carrossier (producteurs au regard de la taxe), les opérations à façon ayant pour objet la construction, l'aménagement, le finissage en tout ou en partie des véhicules sont assimilées à des ventes taxables.

1. *Façonniers.*

Les personnes ou sociétés qui font effectuer par des façonniers la fabrication de produits soumis à des taxes uniques sont également considérées comme producteurs, et la taxe ne peut être réclamée aux tiers qui effectuent les opérations à façon. C'est ainsi qu'un chimiste travaillant à domicile pour le compte d'un fabricant de spécialités pharmaceutiques ou d'un fabricant de produits de parfumerie, ne possède aucune des conditions requises pour l'attribution de la qualité de producteur,

mais il doit pouvoir justifier de sa qualité et tenir les comptes de fabrication aux lieu et place de son commettant lorsque, du moins, de tels comptes sont prescrits.

Le fabricant d'huiles qui travaille à façon pour le compte de récoltants n'est pas davantage redevable de la taxe unique à condition qu'il s'agisse bien d'opérations portant sur des matières premières fournies par les cultivateurs et suivies de la remise des produits obtenus.

Mais ces fabricants façonniers doivent acquitter l'impôt du chiffre d'affaires sur le prix de leurs façons, lorsque ces opérations ne bénéficient pas d'une exonération spéciale et être toujours en mesure de justifier, par leurs comptabilités, qu'ils n'ont agi qu'en qualité de façonniers.

Cependant ils n'en demeurent pas moins astreints à supporter les visites et vérifications du service, aux lieu et place de leurs commettants, dans les locaux affectés à la fabrication et au logement des marchandises.

2. *Présentation commerciale.*

S'il est normal que le fait de fabriquer soi-même ou de faire fabriquer par un tiers des produits soumis à une taxe unique entraîne la qualité de producteur, il peut paraître curieux que des opérations, dont le caractère, au premier abord, semble plus commercial qu'industriel, donnent la même qualité à celui qui les accomplit. Cependant l'article 7 du décret du 5 février 1935 (al. b) considère comme producteurs « les personnes ou sociétés qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans les usines de celui-ci, soit même en dehors de ces usines, les opérations ayant pour objet principal

la présentation commerciale définitive desdits produits et leur livraison ».

L'observation nous montre, en effet, qu'il est très rare de voir parvenir des produits directement de l'usine au consommateur. Celui-ci exige une certaine présentation à laquelle les habitudes commerciales l'ont peu à peu accoutumé et nous ne connaissons que fort peu de produits taxés qui sont encore livrés en vrac. Les intermédiaires — car il est très fréquent que le travail de finition et de présentation soit l'œuvre de personnes autres que le fabricant — reçoivent les produits, finis ou chimiquement définis, en vrac ou dans un état qui demande un complément de manipulations et leur donnent l'aspect définitif qu'ils auront lors de leur mise en vente sur le marché.

Cependant, pour éviter de trop étendre le nombre des producteurs, l'administration a interprété le texte de manière à n'atteindre que les opérations de présentation ayant un caractère industriel.

Il convient de rechercher si l'intermédiaire effectuant la présentation commerciale du produit qu'il a acheté au fabricant s'est, de ce chef, substitué au fabricant. L'affirmative sera de règle lorsque les opérations de présentation commerciale sont exécutées dans les usines ou magasins mêmes du fabricant, ces opérations apparaissant alors nettement, dans les conditions où elles ont lieu, comme la dernière phase de la production. En dehors de ce cas, la question doit être résolue par référence aux usages commerciaux.

Ainsi est classé comme producteur le négociant qui achète à l'usine des produits qui au point de vue chimique constituent des savons mais se présentent sous des

formes grossières, (barres, masses ou pâtes) les transforme en pains de savons, tablettes, tubes et procède à leur habillage pour les rendre tels qu'on a coutume de les trouver dans le commerce : son travail ne peut s'analyser autrement qu'en un complément de fabrication. D'ailleurs, s'il en avait été autrement, le taux applicable aux savons n'aurait porté que sur le prix de vente du savon nu et il en serait résulté de graves mécomptes sur le rendement, évalué en tenant compte que les fabricants présenteraient eux-mêmes leurs produits dans une forme définitive. On ne pouvait certes pas penser à relever le taux applicable à ces seuls savons ; aussi pour atteindre les fabricants qui seraient tentés de tourner la loi, le seul moyen était d'imposer à la taxe unique les industries de dernière main.

Au contraire, il faut laisser hors de la catégorie des redevables de la taxe unique, les commerçants qui se livrent à des opérations n'ajoutant rien à la valeur des produits et pratiquées sur les produits finis : sont considérés comme tels les négociants qui reçoivent des huiles végétales en fût, les décantent, les mélangent et les présentent aux consommateurs dans des estagnons ou des bouteilles, car ces opérations sont réputées purement commerciales.

Ce criterium n'est toutefois pas absolu et certaines personnes qui, en principe, devraient être considérées comme « producteurs » restent soumises au régime normal du chiffre d'affaires. Une exception a été prévue pour les confiseurs et épiciers, afin d'éviter leur classement parmi les redevables soumis à la taxe sur les produits de confiserie. Mais si certains de ces détaillants effectuent couramment les travaux de présentation, à leur clientèle,

des bonbons et chocolats qu'ils mettent en vente, d'autres au contraire, reçoivent fréquemment de leur fournisseurs les produits prêts à être livrés, c'est-à-dire habillés, emballés. Fallait-il considérer comme « producteur » le détaillant pour lequel s'effectuaient ces travaux ou le fabricant lui-même ? L'administration a jugé que l'imposition du seul fabricant, pour l'ensemble de ses opérations de fabrication et de présentation, était raisonnable.

D'autre part, il arrive que la présentation des produits par les confiseurs revendeurs revête la forme d'objets de valeur tels que boîtes, coffrets, bonbonnières. La demande du client étant alors provoquée autant par l'attrait du contenant que par la valeur du contenu, l'administration n'a pas voulu prendre pour base de la taxation unique le montant total des ventes effectuées par ces détaillants. Elle impose seulement à la taxe de 2 % à tous les stades et même chez les fabricants, les contenants à raison de leur valeur commerciale ; à défaut de convention de prix avec l'acheteur, cette valeur est établie en majorant de 30 % le montant du prix d'achat de la boîte ou autre objet.

En résumé, les opérations qui consistent à présenter les produits soumis à une taxe unique dans une forme définitive, qui constituent le dernier stade de la fabrication et sans lesquelles les produits ne pourraient porter leur appellation commerciale coutumière, suffisent à rendre leur auteur redevable de la taxe unique, quelles soient effectuées dans les magasins mêmes du fabricant ou en dehors de ceux-ci.

3. *Marque.*

La pratique commerciale, devant la concurrence qui s'établit sur le marché, a vu naître dans toutes les branches de l'activité économique une telle éclosion de « marques » et de « noms » que la nécessité de les réglementer a fini par paraître évidente.

Au reste, cette évolution tend à faire croire au consommateur que le propriétaire de la marque est le véritable fabricant des marchandises. Par ailleurs, lorsque la marque finit par s'implanter, elle acquiert une valeur propre, qui s'ajoute à celle du produit.

Au point de vue fiscal et particulièrement dans le domaine des taxes uniques, il s'agissait de savoir jusqu'à quel point les propriétaires de marques et de noms pouvaient être considérés comme de simples commerçants et en dehors de ces limites les motifs qui permettaient de les classer dans la même catégorie que les fabricants dont, aux yeux du consommateur, ils dépassent souvent l'importance. Des cas d'espèces sont à considérer.

Le nom et la marque peuvent n'avoir d'autre but que de distinguer un produit d'autres similaires ou de désigner un produit dont la sortie de la fabrique est récente. Ils appellent simplement l'attention du client éventuel, sans que pour cette raison il y ait lieu à augmentation du prix de la marchandise. Une comparaison des prix demandés pour certaines marques et des établissements différents suffira d'ailleurs à connaître la raison d'emploi de la nouvelle marque ou de l'appellation spéciale et de ranger le prête-nom au nombre des assujettis à la taxe unique, car, pour que le vendeur soit considéré comme producteur, l'Administration exige que son nom ou sa marque « confère au produit une valeur particulière sus-

ceptible d'augmenter sa valeur commerciale et lui attribue aux yeux de la clientèle une autre origine que son origine effective ». En conséquence, un commerçant qui vend un produit sous une marque lui appartenant, mais indique en même temps le nom du fabricant, n'est pas, en principe, redevable de la taxe unique.

Cependant, pour les produits de parfumerie et de toilette, la simple apposition d'une marque ou d'un nom sans spécification de la qualité de fabricant, est souvent la cause de la demande sur le marché. L'administration, estimant que cette apposition augmente la valeur commerciale des produits déclare le vendeur débiteur de la taxe de 7 %. Cette décision d'ailleurs va de pair avec celle qui considère comme producteurs ceux qui présentent sous une forme commerciale définitive, parfumés, habillés, les savons et autres produits de parfumerie et de toilette.

Très délicate en principe, la question de savoir si la marque ou le nom donne au produit une valeur supérieure à celle qu'il aurait s'il était vendu d'une façon anonyme se pose en fait assez rarement car, de plus en plus, la marque cesse d'être propriété commerciale pour devenir propriété industrielle, le simple commerçant n'ayant pas les moyens financiers de soutenir les frais de la grande publicité, telle qu'on la conçoit actuellement.

Il arrive souvent aussi que des industriels se livrent à la fabrication de produits taxés pour le compte de personnes possédant une marque ou un nom commercial : rien ne fait obstacle à l'attribution à ces dernières de la qualité de producteurs puisqu'elles sont dans le cas prévu par l'article 7 (al. c) du décret du 5 février 1935.

V. — *Principe de la non interprétation des taxes uniques.*

Malgré les caractères communs que nous relevons dans les différentes taxes uniques, chacune d'elles possède des traits distinctifs : chacune notamment est indépendante des autres en ce qui concerne les produits taxables et les personnes qui ont la position de producteurs. Prenons des exemples concrets : un négociant redevable de la taxe sur les corps gras agit en qualité de simple commerçant pour les opérations sur les huiles minérales qui doivent lui être livrées libérées de tous droits, car il s'agit de taxes différentes. En revanche, le producteur d'huiles animales — trait particulier à la taxe sur les corps gras — est réputée pareillement producteur pour les opérations effectuées sur les huiles végétales ou sur les savons et il peut dès lors recevoir ces produits en franchise, car il s'agit de la même taxe.

De même, le redevable de la taxe unique sur les biscuits peut être un négociant ou un simple revendeur en produits de confiserie ; en outre, il ne peut recevoir les sucres qu'il utilise en franchise de la taxe unique propre à ces produits. En matière d'huiles minérales, la qualité d'assujetti s'acquiert pour chaque catégorie de produits et n'entraîne pas l'obligation de recevoir en franchise les produits des autres catégories : le producteurs d'huiles minérales, de pétrole doit recevoir libérés les benzines, benzols et toluènes à l'égard desquels il n'agit que comme simple commerçant.

Enfin, le débiteur de la taxe à l'abatage doit recevoir les conserves de viande, libérées de la taxe de 4,60 %.

En résumé, indépendance complète des taxes en ce qui concerne les producteurs, cette indépendance exis-

tant même pour les produits dont la taxation a été opérée d'une façon simultanée, par catégorie, comme pour les produits d'alimentation : la différence de nature des produits est, pour la distinction, seule à considérer, à moins de dispositions expresses de la loi. C'est en vertu de celles-ci que quelques exceptions ont été apportées au principe de la non interprétation des taxes : la taxe de 3 % applicable aux brais de pétrole n'est pas exigible quand ceux-ci sont utilisés à la fabrication d'agglomérés, passibles du taux de 2,75 %. Bénéficient également de l'exonération de la taxe qui leur est normalement applicable, les livraisons directes d'huiles végétales fixes pures faites par des producteurs aux fabricants de conserves de poissons, celles-ci acquittant la taxe de 5,20 %, les ventes de paraffine et de cire de lignite faites directement à un assujetti à la taxe unique sur les corps gras, fabricant de bougies, qui acquittera la taxe de 12 %, enfin, celles de paraffine destinées à recevoir en l'état les caractères d'une spécialité pharmaceutique, soumise au taux de 5 %.

L'exposé qui précède met en évidence une confusion dans laquelle il nous paraît nécessaire de mettre un peu d'ordre en remontant à la source.

Le principe de la non interpénétration des taxes uniques est la conséquence directe des conditions dans lesquelles a été calculé le taux des taxes uniques. Dans la majeure partie des cas, on a considéré seulement le nombre moyen des ventes que le produit subit dans la forme où il est soumis à une taxe unique. Par suite, les produits vendus directement de la fabrique à des industries de transformation ont été comptés comme subissant une seule transaction et, dans le calcul du taux, ils l'ont entraîné vers le bas.

Ainsi la taxe unique sur le riz ne serait pas de 4% si l'on n'avait pas retenu qu'une importante partie des importations était transformée dès son arrivée en farine et subissait en France, sous forme de riz en grains, une seule transaction. Il est évident que le Trésor serait lésé si les riz, destinés à la biscuiterie après broyage, étaient dégrevés de leur propre taxe, ou encore si on avait tenu compte de l'application de la taxe sur les riz pour le calcul de la taxe unique sur la biscuiterie : lorsqu'un groupe de transactions a pesé sur le taux d'une taxe unique, il ne peut plus servir à alléger le taux d'une autre.

Lors de la fixation du taux d'une taxe destinée à frapper un produit composé, deux méthodes étaient possibles : ou tenir compte des charges fiscales portant aussi bien sur les matières premières que sur le produit achevé, ou bien faire état seulement des transactions portant sur le produit parvenu à sa forme définitive. Il va de soi que le premier système conduit à des taux plus élevés. Il n'a guère été employé que pour la taxe unique sur les corps gras et, le plus souvent, l'accord s'est fait entre les producteurs et l'Administration, en faveur du second système.

VI. — *Opérations faites en suspension de la taxe unique.*

A. *Ventes entre producteurs.*

Pour éviter de compliquer la tenue des comptes des redevables et pour simplifier le contrôle du service, la loi a prévu que les ventes entre les assujettis à une même taxe seraient effectuées en franchise de ladite taxe, disposition qui convient aux producteurs détenteurs successifs des produits aux différents stades de leur fabrication,

mais ne peut manquer d'être onéreuse pour ceux qui revendent sans transformation les produits d'achat.

La taxe n'est exigée que du « dernier assujetti livrant à une personne n'ayant pas la qualité d'assujetti à ladite taxe » (art. 42 du décret de codification).

Il est à remarquer que ce crédit des droits est consenti limitativement aux assujettis à une même taxe. Peu importe que les produits taxés se présentent sous leur forme définitive ou sous celle de matières premières. Ainsi les graines oléagineuses employées à la fabrication de l'huile sont exonérées de la taxe unique ; il en est de même des huiles utilisées à la fabrication des graisses alimentaires ou des savons : seul le fabricant de graisses alimentaires ou le fabricant de savons est redevable de la taxe unique.

Un fabricant reçoit le cacao nécessaire à la fabrication de son chocolat en suspension de la taxe de 6 % commune aux deux produits mais les sucres doivent lui être fournis libérés. Le fabricant de biscuits reçoit en franchise les biscuits qu'il achète à d'autres fabricants, tandis que les sucres, cacao et fruits confits au sucre utilisés à la fabrication lui sont livrés après paiement des taxes de 6 % ; par contre chez le fabricant qui ferait entrer dans la composition de ses produits plus de 25 % de fruits confits, les biscuits devraient arriver libérés de leur taxe et les fruits confits en franchise : sa qualité de producteur de produits de biscuiterie ferait place désormais à celle de fabricant de confiseries et produits assimilés.

Les différents exemples que nous venons d'envisager s'appliquent à des taxes *ad valorem*, les seules, en principe, dont la vente entre producteurs entraîne automatiquement la suspension de l'impôt. Une exception qui réside

dans l'assiette particulière de la taxe, s'attache aux spécialités pharmaceutiques : la taxe unique ne frappant les produits que sous leur forme définitive, en raison de leur présentation et non de leur nature, d'après une valeur fixe, celle du prix de détail, la suspension n'est pas nécessaire pour les ventes entre producteurs à moins que tout ou partie des produits ne soient destinés à l'exportation.

Quant aux taxes spécifiques, celles sur les vinaigres, sels, chicorées, elles ne suivent pas le même régime puisque le fait générateur qui les rend exigibles réside, non dans une vente, mais dans l'acquittement d'un droit de consommation : il n'en résulte pas toutefois la suppression du bénéfice de la suspension, mais celle-ci n'est accordée qu'autant que les livraisons de produits taxés sont effectuées en suspension des droits intérieurs.

La taxe à l'abatage et la taxe sur l'alcool dénaturé ne sont pas davantage susceptibles de suspension puisque l'abatage, d'une part, la dénaturation, d'autre part, c'est-à-dire des faits matériels, entraînent l'exigibilité de la taxe.

Le régime de suspension qui s'attache à la qualité de producteur retardant pendant un certain temps l'acquittement de la taxe unique, l'intérêt du Trésor commandait de surveiller les produits taxables, dans leur processus industriel et commercial, afin qu'ils ne soient détournés et évitent ainsi la taxation lors de leur livraison à un non producteur ou de la consommation par un des assujettis lui-même.

C'est dans ce but que les règlements prescrivent au producteur vendeur d'ouvrir un compte au producteur acheteur et de se faire remettre par lui une attestation signée contenant outre ses nom, prénoms et adresse,

l'affirmation qu'il est producteur des produits visés par la loi portant création de la taxe, et l'assurance que les achats portés à son compte seront effectués pour son propre commerce et pris en charge par lui dans sa comptabilité. Cet écrit est soumis au visa du service des Contributions indirectes dans le ressort duquel se trouve l'établissement du producteur acheteur.

B. *Importations à destination de producteurs.*

Nous avons considéré jusqu'ici le fait générateur le plus courant en matière de taxe *ad valorem* : la vente.

Les mêmes règles sont applicables en cas d'importations, l'importateur pouvant être assimilé à un producteur s'il réalise les conditions prévues par la loi.

En conséquence, les importations à destination d'un producteur sont effectuées en suspension du paiement de la taxe unique.

Le producteur doit à cet effet déposer au bureau des douanes appelé à opérer le dédouanement des matières reçues, une demande générale d'exonération revêtue du visa du service des Contributions indirectes dans le ressort duquel il exerce sa profession. Il remet au déclarant en douane une attestation où il affirme sa qualité de producteur des produits visés et s'engage à prendre en charge dans sa comptabilité les matières importées. Cette attestation est fournie en double exemplaire : l'un est joint à sa déclaration d'existence, l'autre est expédié au directeur des Contributions indirectes du département où se trouve situé son établissement.

Le système de suspension implique évidemment que la taxe sera acquittée à un stade plus ou moins éloigné,

et, à l'échéance de ce régime, les produits objets d'une taxe unique sont soumis au régime normal des produits livrés directement à la consommation. Pour assurer un contrôle des produits taxables, la loi exige la tenue de comptes de fabrication ou de comptabilités matières ; en cas de manquants non justifiés, les droits sont exigés dans les mêmes conditions que s'il y avait eu vente.

VII. — *Exception au principe de la suspension de la taxe.*

La vente en suspension avantage certains producteurs en les dispensant d'avancer les droits sur des produits qui n'ont pas atteint leur forme commerciale définitive, mais elle placerait dans une situation défavorable le producteur cumulant ses opérations de fabrication avec un commerce de produits d'achat, car la suspension aurait pour conséquence d'obliger l'intéressé à payer pour ces derniers la taxe unique sur la base de son propre prix de vente alors que ses concurrents la supportent d'après leur prix d'achat.

Ainsi un négociant en huiles d'arachides de la région du Centre qui, accessoirement, triture des graines de colza qu'il vend comme huile à brûler devait, sous l'empire de la loi de 1932, acheter ses huiles d'arachides en suspension de la taxe aux fabricants de Marseille et acquitter la taxe unique sur le montant de toutes ses ventes d'huiles, alors qu'en cessant la fabrication accessoire d'huile de colza, il aurait reçu de Marseille les huiles libérées ; la taxe aurait été perçue sur une valeur diminuée des frais de transport de Marseille à son domicile ainsi que des frais généraux et bénéfice du revendeur.

Et cependant il n'y a aucune confusion possible entre l'huile à brûler et l'huile comestible. Bien plus, si le fabricant considéré avait été en même temps épicier en gros, il aurait dû, dans la rigueur des textes, payer lui-même la taxe sur ses ventes de graines de lin, de savons, de margarines et de bougies !

L'absurdité d'un tel régime appelait des correctifs. D'ailleurs, l'Administration avait, dès l'origine et dans le cas de l'espèce, considéré les corps gras par nature et laissé les épiciers tritrateurs de colza ou de noix recevoir libérés les savons, bougies et margarines, mais les nombreux petits fabricants d'huiles de noix du centre ne cessaient de protester contre un régime qui les obligeait à recevoir en suspension des huiles d'arachides.

La réforme fiscale de 1934 a apporté d'heureuses modifications aux dispositions jusque là en vigueur. Aux termes du décret du 19 juillet 1934 (art. 31), en effet, les producteurs qui en auront fait la demande peuvent être autorisés à recevoir libérés de la taxe les produits, présentés dans leur forme commerciale définitive et destinés à être revendus en l'état, sous réserve que les locaux appelés à abriter ces produits soient séparés de ceux dans lesquels sont emmagasinés les produits reçus en suspension de la taxe et que les produits libérés ne passent à aucun moment par l'usine. L'Administration se montre d'ailleurs fort libérale en la circonstance : elle n'exige pas la séparation des locaux par la voie publique et donne son autorisation quand une comptabilité matières ou des comptes convenablement tenus permettent au service de suivre la destination ou l'emploi de chaque catégorie de produits.

VIII. — *Commerçants assujettis.*

Nous venons de voir que le décret du 19 juillet 1934 (art. 42 du Code) avait autorisé les producteurs à recevoir, sous certaines conditions, des produits libérés de la taxe unique. Cette faveur n'est que la contre-partie de la faculté accordée à certains négociants de détenir et de vendre des produits non encore grevés de la taxe unique. Le cas était fréquent, en effet, de simples commerçants appelés à effectuer des ventes à des assujettis à une taxe unique. L'observation stricte des règles relatives à la suspension de la taxe empêchait de telles relations commerciales car si l'une des parties ne pouvait recevoir que des produits libérés, l'autre par contre ne pouvait recevoir que des produits en franchise. Pour éviter un tel état de choses qui aurait gravement lésé les commerçants en gros désormais empêchés de revendre leurs produits d'achat à des producteurs et mis dans l'impossibilité d'exporter leurs produits en exonération de la taxe, il fut admis que les simples négociants pourraient sous certaines conditions, bénéficier des prérogatives des producteurs.

La première application des nouvelles dispositions a été faite au profit des commerçants en gros et importateurs d'engrais, alors que ces produits supportaient une taxe unique. Par la suite, pour permettre aux ventes de commerçants en charbons faisant des affaires à l'exportation de bénéficier de l'exonération au même titre que celles faites par les producteurs ou les fabricants, l'Administration a admis que les dispositions de la décision prise par le ministre à la date du 2 août 1929 accordant l'autorisation aux commerçants et importa-

teurs d'engrais et produits chimiques de recevoir ces produits en franchise, soient étendues aux commerçants de charbons de terre, lignites, coke, brai et agglomérés.

A leur tour, les négociants en produits résineux, les négociants en corps gras, depuis l'arrêté ministériel du 11 mai 1932 — et cette dernière application permet l'exonération des huiles végétales fixes pures faites par les commerçants aux fabricants de conserves de poissons (décret du 19 juillet 1934, art. 23) — enfin ceux qui se livrent au commerce de gros des différents produits d'alimentation, peuvent prendre la position de producteurs, du moment qu'ils ne sont pas utilisateurs des produits, c'est-à-dire ne se livrent pas exclusivement aux ventes à la consommation.

Pour obtenir le bénéfice de ce régime, les intéressés doivent adresser une demande au directeur des Contributions indirectes du département dans lequel ils exercent leurs fonctions et s'engager, à dater du jour de l'autorisation, à remplir toutes les obligations imposées aux producteurs et en particulier à acquitter la taxe unique sur le montant des ventes faites par eux à la consommation intérieure ; ils doivent déclarer en outre leur stock par nature de produits. La justification par ces commerçants du paiement des droits sur les quantités stockées permet d'imputer la somme avancée sur les droits dont ils pourraient ultérieurement devenir débiteurs.

IX. — *Exonérations des taxes uniques.*

L'exonération est accordée d'une façon générale aux produits exportés et chaque fois que le fait générateur fait défaut, ainsi que dans certains cas prévus par la loi.

L'exportation ou ce qui y est assimilable, la mise en entrepôt de douane de produits soumis à une taxe *ad valorem* n'entraîne l'exonération de la taxe unique que si une disposition expresse de la loi le prévoit. Par contre, les produits passibles de taxes spécifiques ou mi spécifiques mi *ad valorem*, exigibles en même temps qu'un droit de consommation ou à l'occasion d'un acte fiscal, comme la mise à la consommation pour les huiles de pétrole, schistes et autres huiles minérales, se trouvent, par le seul fait de l'exportation, exonérés de toute taxe, les droits intérieurs ne pouvant être réclamés sur des produits consommés à l'étranger.

Seule la taxe à l'abatage ne peut prétendre au bénéfice de cette faveur, le fait générateur la rendant exigible dès l'abatage des animaux. Mais contrairement à ce que nous avons vu précédemment pour la suspension, la taxe sur les alcools dénaturés ne suit pas le régime de la taxe à l'abatage : il n'est pas, à proprement parler, question d'exonération, car la dénaturation emporte l'exigibilité de la taxe de 5,90 %, mais il sera possible au fabricant exportateur d'obtenir le remboursement de la taxe ou d'imputer les sommes payées indûment sur les droits dont il deviendrait redevable ultérieurement.

Comme l'exportation entraîne l'exonération de la taxe unique sur les produits expédiés à l'étranger, la tentative ne pouvait manquer à certaines personnes d'indiquer au service des exportations fictives qui libèreraient à bon compte les produits mis en vente sur le territoire. Pour déjouer cette tentative, la loi prescrit une série de mesures : l'exportateur est tenu de servir un livre spécial réservé aux exportations où il mentionne par ordre de date le nombre, la marque, le numéro des colis, l'es-

pèce, la valeur et la destination des marchandises exportées ; il doit mentionner la date d'inscription au livre spécial, les marques et numéros des colis sur le titre de mouvement ou le bordereau qui accompagne l'envoi et les faire consigner avec le nom de l'expéditeur, sur la déclaration en douane, par la personne chargée de présenter les marchandises à l'exportation. Si l'exportation est le fait d'un intermédiaire, commissionnaire par exemple, des mentions diverses par le commettant, sur un registre spécialement affecté aux exportations, permettent d'éviter les substitutions de produits et de n'exonérer que les envois réellement effectués.

Toutes ces formalités ont été prévues pour les exportations directes, c'est-à-dire pour les exportations effectuées par les producteurs eux-mêmes ; mais les simples commerçants pouvant obtenir l'assimilation aux producteurs en ce qui concerne la suspension des droits, il n'y a aucune difficulté pour qu'on leur reconnaisse la possibilité d'exporter les produits en exonération de la taxe unique qui les grèverait sur le marché intérieur.

Quant aux cadeaux faits par les producteurs — expédition gratuite de chocolats — et aux produits consommés par eux — charbons utilisés dans la mine — ils bénéficient de l'exonération de la taxe unique, si celle-ci est *ad valorem* le fait générateur faisant défaut. Pour les mêmes raisons, les quantités de charbons livrées aux mineurs sont exonérées, car nous verrons qu'en fait il n'y a pas de vente mais don de charbon par les mines. Enfin et malgré l'existence du fait matériel qui rend habituellement exigible la taxe, des exonérations ont été consenties à certaines personnes désignées par la loi : la remise de la taxe pour l'abatage d'un porc destiné à la consommation familiale

est une de celles-là. C'est une conséquence indirecte de la faveur accordée aux cultivateurs pour les opérations de caractère agricole qu'ils effectuent.

X. — *Exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires.*

Les parlementaires qui, à la veille des élections législatives de 1924, préconisaient la suppression de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'avaient certainement pas compté sur une telle longévité de la taxe qui, malgré les campagnes menées pour son abolition et la création de taxes à la production ou à l'origine, procure encore actuellement des ressources importantes au Trésor public.

Il est certain néanmoins que son champ d'application s'est restreint d'une façon notable puisque, aux termes de l'article 39 du Code, sont exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'importation, les opérations de vente, de commission et de courtage, ainsi que les importations portant sur les produits soumis aux taxes uniques.

Quelques autres opérations et produits sont dispensés de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais les exceptions aux lois fiscales étant de droit étroit et ne pouvant être étendues par analogie, seule une disposition législative peut attribuer le bénéfice de l'exonération.

Celle-ci a été accordée aux opérations de façon portant sur les corps gras, les spécialités pharmaceutiques, les produits de parfumerie et de toilette, sur les dérivés et sous-produits consommables du lait ainsi qu'aux livraisons aux fabricants de savons de toilette, des paquetages et des matières destinées à la préparation des paquetages utilisés dans la présentation de leurs produits. Les

sels exonérés du droit de consommation et les sels dénaturés ne sont pas davantage soumis à la taxe du droit commun et les opérations de consommation sur place portant sur les bières, eaux minérales, boissons gazéifiées et les sirops suivent le même régime (art. 71 du Code).

Mais l'exonération résultant de la création d'une taxe de remplacement est strictement limitée aux opérations dont les produits soumis à cette taxe font l'objet en propre. Dès lors que ces produits perdent leur identité par suite de transformations ou de mélange, qu'ils deviennent des produits nouveaux, le régime de droit commun leur est applicable, sauf disposition expresse des textes.

C'est ainsi que les encaustiques composés de cire et d'essence de térébenthine, les mélanges de résine et de suif sont passibles de la taxe de 2 %.

Remarquons, à cet égard, que les denrées qui ont déjà supporté une taxe unique peuvent servir à la fabrication de produits, passibles d'une autre taxe unique ; les riz sont livrés au fabricant de biscuits libérés de la taxe de 4 %, mais la vente du gâteau de riz sera taxée à 5 %, taux de la taxe sur les produits de biscuiterie. La graine de moutarde est soumise à la taxe unique sur les corps gras ; la farine de moutarde supporte la taxe sur les épices préparées ; la moutarde employée dans la fabrication des conserves paiera la taxe de 4,60 % et les ventes de ces conserves dans un restaurant seront soumises à la taxe de droit commun.

Section II

Obligations générales des redevables

La création des taxes uniques, entraînant la naissance d'une nouvelle catégorie de redevables, ne pouvait engendrer pour ceux-ci d'obligation plus pressante que celle de se faire connaître des services compétents. Sans doute les textes dispensent des formalités premières les fabricants de produits soumis à un droit intérieur de consommation, leur existence étant déjà connue du service depuis le jour où ils ont souscrit les déclarations prévues par le Code des contributions indirectes. Mais ils prescrivent, par contre, aux personnes nouvellement installées ou qui jusqu'alors ne relevaient du fisc, qu'en qualité de redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'obligation de faire une déclaration d'existence, c'est-à-dire de faire connaître leur qualité d'assujettis à une taxe unique.

Dans les quinze jours du commencement de leurs opérations les intéressés doivent indiquer au bureau du receveur des Contributions indirectes dans le ressort duquel ils exercent leur profession leurs nom, prénoms et domicile, la nature de leur industrie ou de leur commerce, le siège de l'établissement et des magasins de détail leur appartenant, la raison sociale de leur maison de commerce, la date où il ont commencé leurs travaux. La création d'agences ou de succursales entraîne, en principe, les mêmes formalités, mais l'administration tolère qu'une déclaration générale soit effectuée à la direction des Contributions indirectes aux lieu et place des déclara-

tions partielles. En contre-partie, et d'ailleurs dans leur intérêt, les redevables qui cèdent leur industrie ou cessent leurs travaux doivent aussitôt en aviser le service ; ce n'est qu'à cette condition qu'ils seront rayés de la liste des assujettis.

Ces déclarations certifiées, datées et signées par les déclarants sont consignées sur un registre spécial.

Pour permettre au service de suivre la matière imposable, de contrôler son existence et récupérer l'impôt, en cas de manquants non justifiés, les redevables de la taxe unique sont obligés d'avoir une comptabilité ou un registre spécial et, selon leur industrie, de tenir des comptes. Ce registre spécial n'est nécessaire que s'il n'existe pas une comptabilité permettant de dégager les bases de l'imposition. En fait, il n'est servi que par les très petits producteurs, la plupart des industriels ou commerçants de quelque importance ayant maintenant pris l'habitude de tenir une comptabilité en règle.

Les redevables doivent indiquer au jour le jour, dans leurs livres de comptabilité, d'une part, le montant, en les distinguant suivant le taux applicable, des ventes soumises à une taxe unique et les livraisons faites à des magasins de détail lui appartenant, d'autre part, le montant des ventes effectuées en suspension de la taxe — et dans ce cas le nom et l'adresse de l'acquéreur — et des ventes exonérées : un compte spécial a été prévu pour les expéditions de produits à l'étranger. A défaut de comptabilité, ou si celle-ci ne permet pas de dégager les éléments d'imposition un livre spécial doit être servi.

Cette tenue de livres est commune à tous les débiteurs de taxe unique, les modalités d'application, l'assiette particulière de certaines taxes entraînant parfois des

comptes spéciaux. C'est ainsi que les opérations portant sur des produits soumis à une taxe spécifique sont mentionnées en poids et quantités et que les transactions soumises à des taxes mi spécifiques mi *ad valorem* obligent le producteur à des mentions spéciales, telles que le prix de cession des alcools par l'Etat pour les alcools dénaturés et la valeur taxable d'après les spécifications que comporte le barème des prix moyens pour les huiles minérales.

L'existence de la ristourne sur les sucres entraîne la tenue d'un compte de fabrication et d'un compte de magasin chez les bénéficiaires de cette ristourne. De leur côté, les assujettis à la taxe unique sur les corps gras et sur les produits d'alimentation doivent, parallèlement à leur comptabilité espèces, servir une comptabilité matières. Cette dernière ne doit, d'ailleurs, être tenue que pour les produits reçus en suspension de la taxe unique. Elle doit faire ressortir les manquants de fabrication ainsi que les quantités qui auraient été employées à d'autres usages que la fabrication de produits soumis à la taxe unique.

Ces quantités doivent supporter rétroactivement la taxe unique sur les bases où les marchandises auraient dû être imposées lorsque s'est produit à leur endroit le fait générateur. Prenons un exemple pour illustrer le présent exposé : un fabricant mixte de biscuits et de confitures achète des confitures à un confrère : en tant que fabricant de confitures, il reçoit celles-ci en suspension. Mais il ne les revend pas toutes en l'état, il en emploie une partie à la fabrication de biscuits : pour cette partie le fait générateur de la taxe ne se reproduira plus puisque les produits sortiront de l'usine sous

la forme de biscuits passibles d'une taxe unique autre que celle sur les confitures. Par suite, les quantités de confitures employées à la fabrication des biscuits seront dégagées par le compte matières et le fabricant devra payer la taxe unique sur les confitures d'après son prix d'achat. A remarquer que si au lieu d'employer les confitures d'achat à la fabrication de biscuits, il avait employé celles qu'il a fabriquées lui-même, il ne devrait pas la taxe unique, car, pour ces dernières confitures, qui n'ont jamais été vendues, le fait générateur de la taxe unique sur les confitures ne se produit jamais.

Cette comptabilité matières permet accessoirement de reconnaître les transactions sur produits libérés quand les assujettis ont reçu l'autorisation d'en détenir dans leurs magasins ; dans ce cas l'agencement des locaux prévu par la loi, pour éviter la fraude, constitue une obligation. L'Administration peut néanmoins déclarer, selon la nature des produits reçus et l'industrie du producteur, qu'une comptabilité suffira à la défense des intérêts du Trésor. L'admission au forfait spécial, peu fréquente d'ailleurs, permet seule aux assujettis d'être dispensés de ces formalités comptables.

La tenue rigoureuse des comptabilités et livres spéciaux permet — et c'est là son utilité pratique — aux agents de contrôle de vérifier l'exactitude des déclarations écrites que le redevable doit remettre au receveur des Contributions indirectes duquel il relève pour la perception des droits.

Certaines taxes dont l'exigibilité est fonction de celle d'un droit intérieur indirect obligent les assujettis à déclarer leurs opérations et à acquitter la taxe dès l'accomplissement du fait générateur. Mais souvent,

dans l'intérêt de leur commerce, la loi leur permet de s'acquitter par décade ou même mensuellement. Dans ce dernier cas — et c'est le plus fréquent — le redevable doit, avant le 25 du mois, déposer un relevé de ses opérations imposables du mois précédent. L'art. 43 du Code précise, à ce sujet, qu'en ce qui concerne les taxes uniques *ad valorem*, basées sur le montant réel des ventes des producteurs, « sont assimilées à ces ventes pour le paiement de ces taxes, les livraisons que lesdits recevables effectuent de leur usine de production ou de fabrication à des magasins de détail leur appartenant et qu'ils approvisionnent directement. Dans ce cas, la taxe unique sera due à l'occasion de ces livraisons, ce qui aura pour conséquence de faire supporter la taxe unique aux pertes survenues dans le magasin de détail et aux marchandises consommées gratuitement. Elle sera calculée d'après les prix auxquels le redevable effectue couramment des ventes à d'autres détaillants ou, si cette base fait défaut, d'après les prix pratiqués par ledit redevable, dans ses magasins de détail, au moment de la livraison, ces derniers prix étant atténués de 25 % ».

En raison du bénéfice plus grand prélevé par les détaillants et des pertes inhérentes aux produits de biscuiterie, aux cacao et chocolats et aux confiseries au sucre et produits assimilés, l'atténuation est portée à 40 % en ce qui concerne les taxes propres à ces produits.

D'autre part, il est à remarquer que pour la détermination des affaires taxables, lorsque le fait générateur est la vente, celle-ci doit s'entendre au sens de l'article 1583 du Code civil qui considère la vente « parfaite entre les parties, et la propriété acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et

du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ».

Cette interprétation diffère totalement de celle de l'impôt de droit commun, où le chiffre d'affaires est constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ou par la valeur des objets remis en paiement : seule la liquidation de la taxe sur les automobiles et de la taxe de 2,50 % sur certaines huiles minérales produites dans les conditions prévues par l'article 51 de la loi du 4 avril 1926, s'opère d'après cette dernière règle.

Le relevé fourni par le redevable doit préciser les catégories de produits taxés, les taux applicables et indiquer, outre la taxe correspondante à chacune de ces catégories, le montant global de la somme à verser. La base de taxation est prise en francs nets : les sommes contenant des centimes sont majorées au franc supérieur.

La taxe unique couvre, outre les produits taxés, les emballages ordinaires, fûts, bonbonnes, caisses, sacs en papier et aucune distinction n'est faite entre le contenant et le contenu pour l'établissement de la base, sauf en matière de produits de confiserie et de chocolat. Bien entendu, en cas de reprise des emballages, la taxe unique payée sur la valeur de ceux-ci est restituée. La taxe couvre également les frais de transport, de magasinage, de chargement et déchargement quand ceux-ci constituent une opération attachée à la vente des produits, et le fait de les facturer à part n'empêcherait pas leur taxation ; si le transport est effectué par un commissionnaire à la vente, seule la partie de la commission touchée par ce dernier au titre de la vente elle-même est couverte par la taxe unique. En effet, le transport de la marchan-

dise n'est pas un acte inhérent à la profession de commissionnaire à la vente.

Le paiement des taxes uniques, calqué sur leur mode de liquidation, est effectué en numéraire entre les mains du receveur des Contributions indirectes, au moment du dépôt des relevés, par conséquent d'après les débits, exception faite pour les taxes sur les automobiles et les huiles de schistes, et non d'après les encaissements. Le redevable peut également se libérer soit à l'aide d'un chèque postal, d'un mandat-poste ou mandat-carte émis au profit du comptable précité, soit par virement à son compte de chèques postaux, soit par chèque barré émis à son ordre et portant la mention « Banque de France » si le versement à effectuer excède cent francs. Mais, tenant compte de l'importance des fonds que le redevable est susceptible d'avancer, la loi lui a donné la possibilité de s'acquitter au moyen d'obligations cautionnées, lorsque la somme à payer est supérieure à 300 francs (art. 2, loi du 15 février 1875). Ce moyen de paiement est admis sous la responsabilité du receveur principal des Contributions indirectes du département où le débiteur de la taxe exerce sa profession. Véritables instruments de crédit, les obligations à quatre mois d'échéance que souscrivent les assujettis entre les mains des comptables, donnent lieu à un intérêt de crédit de 3 % et à une remise spéciale de 1/3 de franc pour 100 au profit de ces comptables. En cas de retard dans l'apurement, le Trésor poursuit le recouvrement des droits et celui des intérêts d'après le taux de l'intérêt légal en matière civile — actuellement 4 % — à partir de l'expiration du délai. Ce recouvrement est d'ailleurs garanti par une société de cautionnement mutuel qui groupe les principaux intéressés.

Ces obligations générales concernent surtout les redevables de taxes uniques exigibles à l'occasion d'un fait générateur accompli à l'intérieur du territoire. Les importations ou les sorties d'entrepôts de douane, pour les taxes *ad valorem*, les mises en consommation à l'entrée sur le territoire, entraînent des formalités analogues, mais l'Administration des Douanes est seule compétente.

D'autre part, le service des Contributions indirectes n'existant pas en Corse, les attributions sont réparties entre les services de l'Enregistrement et de la Douane. En ce qui concerne les taxes uniques, dont la perception est liée à celle du droit intérieur de fabrication ou de consommation, l'application en revient au service ayant dans ses attributions le recouvrement de ce droit. Quant aux taxes uniques indépendantes de tous autres droits, leur perception incombe au service de l'Enregistrement plus spécialement chargé du recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, tandis que la perception des taxes uniques exigibles lors de l'importation des produits est, bien entendu, assurée comme sur le continent par le service des Douanes.

Enfin la Principauté de Monaco est soumise à un régime particulier : les taxes uniques sont perçues en France, au départ, et reversées à la Principauté d'après une base forfaitaire.

Section III

Contrôle des taxes uniques

Le remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires par des taxes uniques allait poser avec une acuité accrue la question du contrôle déjà si délicate sous l'ancien régime. En effet, s'il est très rare que, par fraude, toutes les transactions successives échappent à l'impôt en cascade et que le produit parvienne en franchise au consommateur — ce qui, évidemment, causerait au Trésor un préjudice entier — il n'est pas douteux, par contre, avec l'existence des taxes uniques, qu'il suffira de soustraire à la connaissance du service le fait générateur de la taxe pour que la totalité de l'impôt soit définitivement perdue pour le Trésor. On comprend dès lors l'intérêt qu'a l'Etat à renforcer le contrôle des lieux de fabrication et à développer la surveillance à la circulation ; aussi est-il prévu que « les employés des Contributions indirectes pourront effectuer chez les producteurs des produits soumis à la taxe unique, ainsi que chez les tiers travaillant pour le compte desdits producteurs, dans les locaux affectés à la fabrication ou à la production ainsi qu'au logement ou à la transformation des marchandises toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt » (Article 16 du décret du 5 février 1935).

A toutes fins utiles, la loi rend obligatoire, pour les assujettis, la conservation, pendant 3 ans — durée de la prescription de l'action contre les redevables — de leur comptabilité ou du livre spécial en tenant lieu des

pièces justificatives telles que bordereaux et factures d'achat, et ce à dater du 1^{er} janvier de l'année pendant laquelle les livres comptables ont été ouverts et les pièces établies.

La conclusion d'un forfait — et les petits producteurs sont, sous certaines conditions, admis à ce régime depuis le décret du 19 juillet 1934 — dispense évidemment les souscripteurs de tenir des registres et de subir les investigations des agents de contrôle.

En fait le contrôle est jusqu'ici resté très succinct : on a craint, non sans raison, que l'emploi de mesures trop sévères et vexatoires ne soulève l'hostilité bruyante des intéressés et mette un frein à l'évolution du système des taxes uniques. Seule la taxe à l'abatage, dont l'application était rendue délicate par suite de son assiette particulière, l'extrême étendue de son champ d'application et le défaut de comptabilité chez la plupart des assujettis, s'est vue soumise à un contrôle assez sévère de la part des agents du fisc, contrôle qui ne s'est pas révélé inutile puisque le rendement de la taxe à l'abatage apparaît comme le plus important et le plus constant des taxes uniques actuellement en vigueur.

Quant aux redevables des autres taxes uniques, ils n'ont que de très rares rapports avec les agents du fisc, à moins qu'ils ne soient en même temps débiteurs d'un droit de consommation ou de fabrication, auquel cas ils sont soumis à un véritable exercice (spiritueux, sucres, sels, etc..).

Section IV

Contentieux en matière de taxes uniques

Pénalités. — Prescriptions.

Les taxes uniques ne sont que des taxes de remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Rien d'étonnant donc à ce que le contentieux qui les régit soit le même que celui prévu par la loi du 25 juin 1920 et les lois subséquentes en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, régime auquel des modifications importantes ont d'ailleurs été apportées par le décret du 24 juillet 1934.

Le retard dans le paiement entraîne l'exigibilité d'une indemnité de retard de 1 fr. pour 100 fr. par mois ou fraction de mois de retard. Cette indemnité ne peut être appliquée que si les relevés mensuels ont été déposés ; s'il en était autrement, et pour toutes les autres infractions sauf celle procédant d'intention frauduleuse, le double droit serait exigible. Une amende du quadruple droit frappe les assujettis reconnus coupables de manœuvres frauduleuses caractérisées telles que fausses déclarations, double comptabilité ou destruction volontaire, tandis que les redevables récidivistes — entendons par là ceux qui ont depuis moins de trois ans encouru une des dernières peines indiquées ci-dessus — sont passibles de la même peine pécuniaire mais encourrent en outre un emprisonnement de 8 jours à 6 mois : le tribunal correctionnel seul compétent peut même faire suite à la demande de l'Administration et ordonner la publication du jugement, par extraits ou intégralement, aux frais du condamné.

Enfin le refus de communication opposé aux agents du fisc rend passible son auteur d'une amende de 500 à 5.000 fr. et le fait condamner, si un jugement intervient, à une astreinte fixée au minimum à 100 fr. par jour de retard apporté à la présentation des documents exigés. Cette infraction ne peut être constatée que par procès-verbal et l'astreinte part du jour de la signature du contrevenant ou de la notification du procès-verbal; elle ne cesse qu'au jour où l'agent du contrôle certifie avoir été mis en présence des livres jusque-là soustraits.

Toutes les infractions peuvent être également constatées par procès-verbal; à défaut de celui-ci, les preuves de droit commun suffisent à les établir : la reconnaissance d'infractions par l'intéressé, une déclaration complémentaire suivie d'une contrainte suppléent aisément, sauf en matière de refus de communication, aux procès-verbaux. Le redevable peut, de son côté, invoquer la prescription de trois ans, à condition que celle-ci n'ait pas été interrompue par des procès-verbaux dûment enregistrés ou notifiés, des reconnaissances d'infractions, par le paiement d'un acompte ou par tout autre acte interruptif de droit commun.

Les litiges sont réglés à l'amiable par transactions dont le montant est fonction, disent les instructions administratives, « de l'importance des droits éludés, du pourcentage de dissimulation, de l'ancienneté de la fraude, des facultés de paiement du contribuable, de ses charges et de sa moralité fiscale, de l'étendue de sa responsabilité, des possibilités d'erreurs dans l'interprétation de la loi et d'une façon générale de tous les faits permettant d'apprécier le degré de bonne foi de l'auteur de la contravention ».

A défaut d'arrangement amiable, les litiges sont portés devant le Conseil de préfecture qui les instruit et les juge, soit sur opposition motivée du redevable contenant assignation de l'Administration, opposition formée à peine de déchéance dans les trois mois de la notification de la contrainte, soit par voie de requête sur timbre déposée au greffe du Conseil de préfecture, ou par exploit d'huissier déposé audit greffe dans un délai de 15 jours.

Privilège.

L'article 61 de la loi du 16 avril 1930 accorde à l'Etat, pour le recouvrement des taxes uniques, le même privilège que pour l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce privilège porte sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables et s'exerce immédiatement après celui des contributions directes et des taxes assimilées à celles-ci.

Il peut arriver aussi que des personnes soient subrogées au privilège de la Régie : l'article 30 de la loi du 31 mars 1931 prévoit le cas des expéditeurs de boissons qui ont payé les taxes uniques pour le compte de leurs clients. Ils sont admis à la subrogation, à condition que celle-ci ne préjudicie pas aux droits et privilèges de la Régie. La même faculté est reconnue aux redevables de la taxe unique sur les sucres.

Section V

Dispositions transitoires

Pour éviter que les produits en stock, ayant déjà supporté une ou plusieurs fois la taxe sur le chiffre d'affaires, soient à nouveau grevés de la taxe unique, il

était logique de prévoir l'application de mesures qui, tout en sauvegardant les intérêts du Trésor, permettent aux redevables d'être soumis au nouveau régime sans qu'il en résulte pour eux des répétitions ou des superpositions de taxes. Il était normal aussi que l'on puisse atteindre la marchandise ayant franchi une seule cascade et qu'on applique à ce stade la taxe diminuée de l'impôt déjà payé.

Cependant, jusqu'en 1932, aucune disposition transitoire ne fut insérée dans les textes instituant des taxes uniques : les producteurs commençaient à acquitter la taxe unique dès le jour fixé par la loi et les revendeurs se trouvaient en même temps exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les produits qu'ils détenaient. Le service ne se livrait à aucune reprise de stock et les marchandises en magasin étaient livrées sans avoir supporté l'impôt. De faible importance pour les produits de consommation courante, la perte devenait considérable, à l'égard du Trésor, pour les produits fabriqués sur une grande échelle et par conséquent objets de stockages importants.

Devant une telle situation, l'Administration fit adopter des dispositions transitoires qui prescrivaient, dès la mise en application des taxes sur les corps gras et les huiles minérales, la liquidation de la taxe de droit commun sur les stocks détenus par les commerçants.

La consécration définitive de ces mesures fut apportée en 1934. A la suite de la réforme fiscale, et pour éviter une superposition de taxes, trois sortes de dispositions furent envisagées : les encaissements portant sur des produits livrés avant le 1^{er} août 1934 (date de mise en application des nouvelles taxes) restaient soumis au

régime antérieur de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; — les producteurs devaient libérer de la taxe unique les produits qu'ils détenaient hors de leurs usines et qu'ils destinaient à la vente directe aux consommateurs ; — l'impôt sur le chiffre d'affaires qui, sans la création des taxes uniques, aurait été exigible des simples commerçants, grossistes ou détaillants, lors de la vente des produits, devait être immédiatement liquidé, un délai de trois mois étant accordé aux intéressés pour se libérer.

A cet effet, les détaillants et grossistes devaient déclarer leurs stocks au 1^{er} août de produits soumis à la taxe unique. Les premiers supportaient une taxe de 2 %, c'est-à-dire égale à celle qu'ils auraient dû normalement acquitter au moment de leurs ventes ; les grossistes supportaient une taxe forfaitaire de 4 % représentant l'impôt de 2 % qu'ils auraient dû acquitter sur leur propre vente et celui de 2 % qu'aurait dû payer ensuite le détaillant.

Enfin, à la suite de la promulgation de la loi du 31 décembre 1935, portant création d'une taxe sur les automobiles, le décret d'application du 30 janvier 1936, édictait, par ses articles 21 et 22, une série de dispositions destinées à liquider la situation existante.

En exécution de ce décret, les commerçants ou dépositaires d'automobiles et cyclecars autres que ceux soumis à la taxe unique devaient avant le 16 février 1936 remettre une déclaration indiquant outre leur nom, profession, domicile, l'emplacement de leur établissement, le nombre, la catégorie à laquelle ils appartiennent et les caractéristiques des autos et cyclecars, châssis, carrosseries et remorques qu'ils détenaient, à l'état neuf, en vue de la vente à la date du 1^{er} février 1936 et men-

tionnant également la valeur d'achat des véhicules et autres objets ainsi que le montant de la taxe complémentaire exigible au taux de 0,75 %, pour les véhicules industriels et objets correspondants, et de 2,30 % pour les autres véhicules. Un délai de trois mois leur était accordé pour l'acquittement de ces taxes complémentaires, mais il restait entendu que les encaissements se rapportant à des affaires de vente, commission, courtage de véhicules actuellement taxés ou à des livraisons de pièces détachées, garnitures et accessoires faites directement aux constructeurs et carrossiers restaient passibles du taux de 2 % lorsque la livraison avait été opérée avant le 1^{er} février 1936.

CHAPITRE III

LES TAXES UNIQUES

Section I

Charbons

Matière première universelle, produit de grande consommation domestique, dont l'extraction se trouve répartie entre un nombre très restreint d'industriels, la houille était toute désignée pour servir d'expérience de début aux taxes uniques. L'article 142 de la loi du 13 juillet 1925 a réalisé celle-ci, sous la forme d'une taxe *ad valorem* à la première vente ou à l'importation, taxe portant sur les charbons de terre, cokes, lignites et agglomérés.

La loi du 19 décembre 1926 (art. 7) ajouta à cette liste la matière première utilisée dans la fabrication des agglomérés : le brai minéral, résidu huileux de la distillation des huiles de houilles ou de pétrole qui a la propriété de coaguler les poussières de charbon. Toutefois la loi du 17 mars 1934, portant création d'une taxe unique sur les huiles minérales a spécialement imposé les brais issus du pétrole, de sorte que seuls les brais

provenant de la distillation des goudrons supportent désormais la taxe sur les charbons. Une décision administrative a précisé que tombent sous l'application de l'article 142 « tous les charbons de terre, y compris les escarbilles et fragments de houille incomplètement consumés », qui sont vendus par les redevables de la taxe.

Fixé dès l'origine à 1,80 %, le taux de la taxe unique sur les charbons fut porté à 2,50 % par la loi du 4 avril 1926 et majoré de 0,25 % par l'article 3 de la loi du 13 juillet 1933, cette majoration étant destinée à améliorer les retraites de vieillesse et d'invalidité des ouvriers mineurs. Les considérations sociales à la base de la création de cette surtaxe de 0 fr. 25 sont certes des plus louables, mais au point de vue fiscal l'idée n'est pas exempte de critiques, car elle détourne la taxe unique de son objet et constitue un dangereux précédent. Le taux applicable est donc actuellement de 2 fr. 75 % dont 0 fr. 15 au profit des départements et des communes.

La taxe est due soit par l'importateur, soit par l'exploitant de mines, le fabricant de coke, de brai ou d'agglomérés. Il convient de préciser que la qualité de producteur s'attache aux industriels qui font leur profession de l'extraction ou de la fabrication des produits taxables. C'est ainsi que les usines à gaz ne sont pas considérées comme des cokeries, le coke n'étant obtenu par ces industries que comme sous-produit : ces usines doivent donc utiliser des charbons libérés de la taxe ; le coke est alors vendu sans formalité. De même les négociants en charbons qui fabriquent des agglomérés avec les poussières de charbon qu'ils recueillent dans leurs dépôts ne sont pas assujettis à la taxe, à condition, cependant,

qu'ils recoivent les charbons et les brais libérés de la taxe unique.

La taxe qui est calculée sur le prix de vente des produits, prix déterminé comme en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, ne couvre que les opérations se rapportant directement à la vente du charbon ou autres produits. L'Administration est fondée à réclamer le paiement de l'impôt du chiffre d'affaires, sur le frêt et le montant des frais de déchargement, facturés à part par le vendeur des charbons, que ce soit un assujetti à la taxe ou un simple négociant.

Le recouvrement repose sur le principe de la déclaration contrôlée : le montant des ventes est communiqué au service sous forme de relevés mensuels, dont justification peut être demandée par la consultation des livres de comptabilité. En cas de désaccord ou de présomption de minoration, l'Administration est admise à produire une estimation au moyen des mercuriales et des cours officiels du marché.

La première taxe unique n'aurait sans doute rencontré qu'un accueil peu enthousiaste si elle n'avait comporté certaines atténuations. Il ne fallait pas, en effet, pour les essais de ce nouveau mode d'imposition, se montrer trop rigide et les exceptions que nous trouvons dans l'article 58 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires répondent au souci du législateur de tolérer certaines exonérations et, tout en sauvegardant les intérêts du Trésor, de reporter à un stade plus éloigné la perception de la taxe.

Les ventes à l'exportation sont exonérées de la taxe unique, et cette exonération, pour ne pas entraver le commerce avec l'étranger, a été étendue aux ventes

effectuées par les simples négociants sous certaines conditions de garantie que nous avons étudiées dans les mesures communes à toutes les taxes uniques¹.

Sont également exonérées de la taxe les produits livrés aux mineurs. Cette exemption demande quelques commentaires historiques : dans le projet primitif de taxe unique sur les charbons, le fait générateur de l'imposition n'était pas, comme aujourd'hui, la vente, mais l'extraction du charbon, d'où la nécessité de prévoir une double exonération en faveur des charbons qui ne sont pas vendus : ceux consommés dans la machinerie du puits et ceux qu'il est d'usage, pour les compagnies, de livrer gratuitement aux mineurs. Mais, au cours de la discussion, la Chambre modifia le texte proposé et plaça le fait générateur de la taxe à la vente : les deux chefs d'exonérations n'avaient donc plus leur raison d'être, mais personne ne s'aperçut des conséquences de la modification et elles furent néanmoins votées. La réforme fiscale de 1934 a fait disparaître la première de ces anomalies ; l'autre subsiste car elle sert à justifier, dans une certaine mesure, la non imposition des sommes reçues par les compagnies de la Caisse autonome des retraites des ouvriers mineurs, en contre-partie des livraisons de charbon qu'elles font aux mineurs retraités.

Remarquons que ces exonérations sont de droit strict et qu'elles ne peuvent être étendues, par exemple, aux ventes de charbons, cokes, effectuées aux ouvriers employés aux cokeries.

Enfin une dernière exonération, celle des ventes entre assujettis, a été transformée par la réforme fiscale dans un but d'unification des modalités d'application des

1. V. *supra*, p. 46 « Commerçants assujettis ».

taxes uniques : en exécution de l'article 31 du décret du 19 juillet 1934, ces ventes sont désormais faites en suspension et non plus en franchise de la taxe unique, l'assujetti acheteur était tenu d'acquitter celle-ci d'après son prix d'achat sur toutes les qualités qu'il ne revendrait pas en l'état ou sous forme de produits également soumis à la taxe, tels coke ou agglomérés.

Le taux élevé de la taxe unique instituée par l'article 142 précité, la quantité des produits objets de transactions ont conduit le législateur à agir avec prudence, toutes les fois surtout qu'il y a lieu à suspension de la taxe. Des comptes spéciaux, des engagements, des visas près des services compétents, des formalités diverses, sont exigés des redevables, soumis désormais au contrôle des agents des Contributions indirectes. Néanmoins il n'est pas douteux que la taxe unique a libéré de l'impôt sur le chiffre d'affaires les nombreux commissionnaires, courtiers, grossistes et détaillants en charbons.

En revanche, elle pèse plus lourdement que l'impôt primitif sur les industries qui se fournissent directement à la mine, telles les usines métallurgiques, les Compagnies de chemins de fer. A l'égard de celles-ci il est évident que l'institution de la taxe unique a accru le coût de production, mais comme l'institution de la taxe correspondait avec une période de facilité monétaire les récriminations n'ont pas été très grandes.

Il semble quand même que la taxe ait été, en définitive, accueillie avec une certaine faveur et qu'elle n'ait pas trop déçu ses partisans. Il n'y a pas eu, en tous cas, de campagnes menées pour son abolition. D'autre part, le rendement fiscal ne paraît pas avoir infirmé les prévisions : le taux de la taxe avait donc été établi avec assez de bonheur.

C'est heureux, car les produits visés sont simples, le processus industriel et commercial sommaires et un échec retentissant eût mis très tôt un point final à la réforme entreprise.

Section II

Taxe à l'abatage

La difficulté de surveiller un commerce tel que celui des bestiaux, la quasi impossibilité de contrôler les déclarations de personnes peu accoutumées à tenir des comptabilités et la plupart du temps ignorantes des mesures fiscales en cours sont les principales raisons de l'institution de la taxe à l'abatage. Comme il était évident que le Trésor subissait, dans cette branche de commerce, une perte de rendement considérable, le projet fut rapidement élaboré par l'administration et la loi du 13 juillet 1925, par son article 143, établit une taxe spécifique dite « à l'abatage », en remplacement de l'impôt ordinaire. Quelques modifications de détail, notamment par le décret-loi du 19 juillet 1934, n'empêchent pas de retrouver actuellement les traits essentiels de la taxe qui fut, avec la taxe sur les charbons, à la base du mouvement de création des taxes uniques.

La taxe à l'abatage vise les animaux dits « de boucherie », c'est-à-dire les bovidés (bœufs, taureaux, vaches, veaux); les ovidés (béliers, moutons, brebis, agneaux gris, agneaux de lait); les équidés (chevaux, juments, mulets, mules, bardots, ânes et ânesses); les caprins, c'est-à-dire les boucs, chèvres et chevreaux, enfin les suidés (porcs mâles et femelles et cochons de lait).

La diversité des espèces et, dans celles-ci, la variation des prix ainsi que du pourcentage de viande nette pour un même poids vif expliquent la pluralité des taux applicables : 0 fr. 10 pour les équidés, 0 fr. 15 pour les bovidés autres que les veaux, 0 fr. 20 pour les veaux, ovidés et caprins, 0 fr. 25 pour les suidés.

Cette taxe s'applique aux poids vifs des animaux, c'est-à-dire aux poids constatés au moment de l'abatage ; il a semblé, en effet, que le contrôle serait plus aisé sur ces poids qui servent généralement de base pour déterminer le prix d'achat de la bête plutôt que sur les poids de viande nette, les dissimulations étant plus faciles lorsque la bête est découpée et souvent vendue en partie.

Quoi qu'il en soit, la détermination des poids servant de base à la taxe comporte, dans certains cas, des aléas sérieux pour l'administration.

La question semble résolue quand la localité possède un abattoir public : la consultation des registres d'entrée des animaux, l'indication de leur poids, la mention du nom de la personne faisant abattre constituent des éléments suffisants à une assiette régulière de la taxe.

Mais certains abattoirs publics ne possèdent pas un aménagement qui permette le pesage des animaux vivants. Le décret du 13 juin 1930 tourne la difficulté en adoptant le rapport établi par le décret du 18 juillet 1913, entre le poids vif et le rendement en viande nette des animaux de boucherie, à savoir : 50 % pour les ovidés, équidés, caprins ; 55 % pour les bœufs, vaches, taureaux ; 60 % pour les veaux et 80 % pour les suidés.

Est considérée comme « viande nette », tout ce qu'en terme de boucherie on ne désigne pas sous le nom de

cinquième quartier. Celui-ci comprend, outre les déchets et les dépouilles — suifs, peaux, cornes, crins, poils, sabots — c'est-à-dire ce qui est impropre à la consommation, les organes tels que les poumons, le cœur, le foie, les rognons enfin la tête, la langue, les boyaux, la rate, le sang. Une dérogation cependant a été admise pour le porc, dont le pourcentage de viande nette est de beaucoup supérieur à celui des autres animaux, Considérant que certains morceaux sont, dans cet animal, fort appréciés, alors que négligés dans les autres espèces, la loi a adopté la définition établie pour le département de la Seine, par une ordonnance du préfet de police, en date du 15 mai 1920 : « Pour le porc, la viande nette se compose des quatre quartiers, ainsi que des pieds et des rognons restant en place, enveloppés dans leur graisse adhérente ; défalcation doit être faite des autres abats et issues ».

L'abattoir public possèdera toujours les instruments nécessaires à la pesée de la viande nette ; celle-ci connue, le poids vif est vite établi et l'imposition ne souffre dès lors aucune difficulté.

Par le contrôle que les agents du fisc sont toujours à même d'exercer sur les déclarations des redevables, les risques de fraude sont minimes dans les villes. Il n'en va pas de même dans les campagnes où, chaque boucher possédant sa tuerie particulière, le contrôle est très aléatoire. L'Administration a dû laisser aux intéressés toute latitude pour l'appréciation du poids des animaux à abattre ; elle tolère même que, s'il n'existe pas d'instrument de pesage à proximité de la tuerie, le boucher évalue le poids de la bête au jugé, sous sa responsabilité, mais elle n'admet, en aucune manière, le calcul d'après le rendement en viande nette propre aux abattoirs publics.

Le fait générateur de la taxe réside dans l'acte matériel d'abatage, sans qu'il y ait à se préoccuper de la destination future de la viande. Le paiement de la taxe est à la charge de la personne propriétaire de l'animal au moment de l'abatage (art. 2, décret du 3 octobre 1925). Ainsi donc, si un boucher effectue l'abatage d'un animal pour le compte d'un cultivateur, celui-ci est tenu d'acquitter la taxe quand bien même le boucher achèterait la viande ultérieurement. Par contre, si un cultivateur et un charcutier sont propriétaires d'un porc par moitié, la taxe est due également par moitié.

La qualité de propriétaire étant, en principe, la condition de l'exigibilité de la taxe, il convient de compter au nombre des assujettis les membres d'une boucherie coopérative qui fournissent les animaux et achètent eux-mêmes la viande, ainsi que les membres de groupement d'achats en commun qui achètent, abattent, répartissent la viande entre eux et même les simples cultivateurs.

Toutefois, la rigueur de ce principe a été adoucie au cours de dix années d'application.

Si, à l'origine, aucune exonération n'était admise par la loi, en fait, l'administration s'est montrée prudente et, pour des considérations d'ordre social, a dispensé du paiement de la taxe les particuliers qui abattent pour la consommation de leur famille et de leur personnel, les établissements hospitaliers de bienfaisance et les établissements d'enseignement qui réservent exclusivement à la consommation de leurs pensionnaires et de leur personnel la viande des animaux abattus pour leur compte, les particuliers cédant à titre gratuit ou contre échange une partie de l'animal abattu. Poussant plus loin l'esprit de conciliation, l'Administration, pour arrêter les véhémences,

mentes protestations des cultivateurs, peu enclins à abandonner les petits privilèges fiscaux dont ils profitent, a admis que la taxe ne serait pas réclamée aux personnes abattant, en vue de la consommation familiale, le porc qu'elles ont élevé, alors même qu'elles vendraient à des particuliers une partie de la viande abattue.

Toutefois cette tolérance constitue un maximum : c'est ainsi qu'elle ne peut être admise pour d'autres animaux que le porc ; de plus, toute vente selon les usages du commerce ou à un commerçant entraînerait l'exigibilité de la taxe.

D'autre part, l'article 49 du décret de codification du 27 décembre 1934 stipule que « la taxe unique ne sera pas perçue lorsque l'abatage aura été la conséquence, reconnue nécessaire par le vétérinaire sanitaire, d'une maladie ou d'un accident, à la condition que le propriétaire de l'animal ne soit pas un commerçant et que la viande ne soit pas, en tout ou en partie, vendue à un boucher, à un charcutier ou, en général, à toute personne achetant pour revendre ». Ce texte doit être appliqué strictement et l'on ne peut accorder le bénéfice de la mesure aux animaux abattus pour cause d'inaptitude ou de méchanceté, ou encore lorsque la maladie n'est pas de celles qui requièrent un abatage immédiat.

Malgré ces quelques chefs d'exonération, on entrevoit aisément l'étendue du champ d'imposition qu'a créé la taxe à l'abatage. Le contrôle n'en est pas aisé et le législateur exige des personnes assujetties des formalités qui, sans être très complexes, doivent néanmoins leur paraître fort gênantes. Le décret portant réglementation d'administration publique du 3 octobre 1925 prévoit que dans les 15 jours du commencement de leurs

travaux, les personnes ou sociétés qui abattent ou font abattre, doivent déposer au bureau du receveur des Contributions indirectes de leur résidence une déclaration indiquant outre leurs nom et domicile, la nature et le siège du commerce qu'elles exercent à titre principal et l'abattoir ou la tuerie particulière dans lesquels elles effectuent ou font effectuer leurs opérations d'abatage. Le montant de la taxe doit être acquitté chaque 15 jours ou chaque mois selon que les intéressés résident dans une ville de moins ou de plus de 100.000 habitants.

Il est versé soit au receveur des Contributions indirectes, soit aux préposés chargés de la perception des taxes municipales lorsqu'une entente est intervenue entre l'Administration et les localités où sont perçues des taxes municipales sur les animaux destinés à la boucherie et sur les viandes abattues.

Le problème du contrôle ne se pose pas dans ce dernier cas, puisque toutes les dispositions sont prises par l'Administration municipale. Mais en ce qui concerne les tueries particulières, les exploitants ou propriétaires de ces établissements doivent inscrire sur un registre spécial, préalablement à tout abatage, toutes les opérations effectuées, en indiquant le poids de chaque animal abattu, et le cas échéant, les nom et adresse des personnes pour le compte desquelles l'abatage est pratiqué. Ainsi lors d'une vérification à domicile, la reconnaissance des quantités de viande en magasin et la consultation du registre permettront aux agents de contrôler les déclarations orales du redevable.

Enfin, si un particulier se trouve, d'une façon accidentelle, redevable de la taxe, une simple déclaration au receveur du lieu ou à défaut au receveur ruraliste et

l'acquittement des droits dus constituent toutes ses obligations fiscales.

L'abatage étant le fait générateur de la taxe, on conçoit immédiatement que l'exportation des viandes d'animaux de boucherie n'entraîne pas leur exonération. Par contre, exception faite pour le commerce des équidés, toutes les transactions sur les animaux vivants sont libres avant l'exportation.

Le caractère particulier de la taxe à l'abatage empêche aussi l'assimilation complète entre le fait générateur et l'importation, comme cela a coutume de se produire pour les autres taxes uniques. Comment taxer les produits qui pénètrent sur le territoire ? En cas d'importation de viandes, celles-ci sont dispensées de la taxe de 2%, mais supportent une taxe spécifique, représentative de la taxe à l'abatage ; aux termes de l'article 48 du Code des taxes uniques, sont soumises à cette taxe, « les viandes fraîches, frigorifiées, congelées, cuites, salées ou travaillées, provenant des animaux susvisés, conserves composées exclusivement de viande de porc, à l'exception de toute autre conserve de viande ». Dans l'impossibilité d'établir l'assiette sur le poids vif des animaux, la loi a prévu, par kgr. de viande nette, l'application des taux suivants : 0 fr. 20 pour les équidés, 0 fr. 30 pour les bovidés autres que les veaux, 0 fr. 40 pour les veaux, caprins, ovidés, 0 fr. 50 pour les suidés. Aucune portion de la taxe n'est prélevée au profit des budgets locaux.

Par suite de l'existence de la taxe à l'abatage, les importations d'animaux de boucherie ne supportent pas la taxe d'importation à leur entrée sur le territoire, à moins qu'il ne s'agisse d'équidés non destinés à la boucherie : un double système d'acquets à caution, l'un pour

les chevaux et juments, l'autre pour les autres équidés, dont le non apurement entraîne d'une part le paiement de la taxe de 2 %, d'autre part le double de la taxe à l'importation, sans préjudice des autres pénalités, garantit les intérêts du Trésor.

D'autre part, d'une façon générale, les ventes, commissions, courtages portant sur les animaux de boucherie et sur les viandes de ces animaux sont exonérés de la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires. En ce qui concerne les transactions sur les animaux qui ne sont pas livrés à la boucherie, elles suivent la même loi, sauf celles relatives aux équidés, dont la dernière vente avant l'abatage est seule exonérée ; toutes les autres, sauf la vente par l'agriculteur, sont soumises audit impôt. Dans le même ordre d'idées, les opérations portant sur les viandes fraîches, frigorifiées, congelées, cuites, salées ou travaillées, provenant des animaux dont nous avons déjà donné l'énumération, sont exonérées de l'impôt de 2 %. Quant aux conserves de viande, elles sont passibles de la taxe unique de 4,60 % que nous envisagerons lors de l'étude des taxes uniques propres aux produits d'alimentation¹, sauf si elles sont exclusivement composées de viande de porc. Dans ce dernier cas, en effet, la taxe à l'abatage est fixée à un taux qui couvre toutes les transactions ultérieures que peuvent subir les produits. De même les graisses, suifs, saindoux sont exonérés tant qu'ils conservent le caractère de viandes ; en dehors de ce cas, ils tombent dans le champ d'application de la taxe unique sur les corps gras.

Mais si l'existence de la taxe à l'abatage dispense d'une façon générale les opérations portant sur les produits

1. V. *infra*, p. 137.

envisagés de la taxe de 2 %, elle n'entraîne pas la même exonération pour toutes les opérations qui ont un rapport quelconque avec le commerce des animaux, celui des viandes, ou qui portent sur des produits ayant subi une transformation ou un apprêt spécial, et dans certaines conditions déterminées. C'est ainsi que rentrent dans le champ de la taxe sur le chiffre d'affaires les rémunérations reçues par une société de charcuterie dont les opérations consistent à travailler et conserver des viandes de porc pour le compte de particuliers, ainsi que les ventes de sandwiches, dans les établissements à consommer sur place ; par contre, la vente à emporter de ces produits, à condition qu'ils ne contiennent que du pain et les viandes spécifiées plus haut — et non d'autres produits tels que beurre, volailles — est exonérée de la taxe.

Enfin en ce qui concerne les dépouilles des animaux de boucherie, l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires est acquise à la première vente, c'est-à-dire à la personne redevable de la taxe à l'abatage. En effet, si celle-ci, en paiement des services rendus, remet les dépouilles à un boucher, celui-ci doit acquitter la taxe de 2 % sur le prix des peaux et sabots, représentant le montant de la commission reçue, et il paiera de nouveau 2 % au moment de la revente. Dans le cas le plus général de bouchers tuant pour leur compte, l'exonération est admise par l'Administration pour les ventes de peaux par les bouchers ainsi que pour les commissions reçues par les intermédiaires chargés du nettoyage, triage, salage et emmagasinage de ces dépouilles : c'est dans ce sens qu'il a été répondu aux questions écrites posées par MM. les députés Rognon et Lemire, le 11 novembre 1925 et le 26 septembre 1926.

En définitive, la taxe à l'abatage est sans doute celle dont le rendement la place au premier rang parmi les taxes uniques. Mais la fraude est considérable dans les campagnes : le meilleur remède consisterait à obliger les exploitants de tueries particulières à déclarer leurs abatages au moins 24 heures à l'avance, à la recette buraliste. Dans l'état actuel des esprits, il serait très difficile, croyons-nous, de faire accepter cette réforme par les intéressés.

Section III

Thés, cafés

La réforme en matière de chiffre d'affaires n'allait certes pas être entravée par le choix de produits tels que les thés et les cafés. Il s'agit en effet de denrées provenant exclusivement de l'étranger et subissant un nombre normal de transactions. Aussi bien, la création de la taxe unique sur les cafés et les thés fut-elle rapidement exécutée sous la forme d'une taxe à l'importation (art. 60, loi du 4 avril 1926). Le nouvel impôt atteint les cafés en grains ou pellicules et les thés proprement dits, thés en feuilles, les deux produits étant vendus sans transformation.

Les thés supportent une taxe de 7 %, les cafés de 8 % ; ces taux, tout d'abord provisoires, sont devenus définitifs après le vote de la loi du 27 décembre 1927 ; aucune portion de la taxe n'est affectée à des budgets locaux.

D'assiette purement *ad valorem*, la taxe est perçue par l'Administration des Douanes, comme en matière de

droits de douanes, d'après la valeur des marchandises au moment de leur importation. En cas de minorations dans les factures, une base d'imposition, d'après les mercuriales et les cours officiels, peut être établie par l'Administration. Au reste, l'existence d'un marché à terme et d'un cours mondial connu rendent la fraude assez malaisée. Le montant en est acquitté par l'importateur dès l'entrée des produits sur le territoire.

Toutes les transactions qui pourraient intervenir sur les thés et les cafés, après l'acquittement de la taxe unique, sont libres ; les cafés torréfiés suivent la même loi, la torréfaction n'étant pas considérée comme une opération modifiant la nature du produit.

Par contre, dès que les thés et cafés ne sont plus vendus en l'état, qu'ils sont livrés à la consommation sous forme d'infusions, essences, ou qu'ils sont incorporés à d'autres produits, ils sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette distinction est logique en soi, la nature des produits étant modifiée et le prix de vente comprenant autre chose que leur valeur intrinsèque. Toutefois, étant donnée l'importance des quantités vendues en infusions dans les débits de boissons, on se demande pourquoi la réforme fiscale de 1934 n'a pas, moyennant un relèvement des taux de base, exonéré les ventes en infusions, libérant ainsi un grand nombre de transactions réalisées par les débitants et restaurateurs. Sans doute l'Administration a-t-elle reculé devant l'injustice d'une telle mesure qui aurait rejeté sur la consommation familiale une partie des droits retombant sur la clientèle des cafés.

Section IV

Les sucres

La loi du 27 décembre 1927, complétée par l'article 16 de la loi du 30 juin 1928, porte création d'une taxe unique sur les sucres, mise en vigueur à partir du 1^{er} octobre 1928.

La nouvelle taxe frappe les sucres proprement dits ou saccharose, brut ou raffiné, vergeoise, mais elle ne s'applique ni aux mélasses, résidus de la fabrication du sucre, ni aux glucoses et n'a pas pour conséquence l'exonération des produits sucrés tels que la confiserie, les sirops ; nous aurons l'occasion de voir, au cours de notre étude, que ces produits supportent, au contraire, une taxe unique propre¹.

La taxe sur les sucres, contrairement aux taxes que nous venons d'envisager, n'est pas à proprement parler une taxe *ad valorem*. Elle est établie, certes, sur la valeur des produits taxables, mais cette valeur est définie une fois l'an, d'après un poids de sucre déterminé par arrêté ministériel. C'est la première application du système mi spécifique, mi *ad valorem*, en la matière. Il donne d'ailleurs de bons résultats pour les sucres, à cause du marché spéculatif international ; les résultats sont moins bons quand, en l'absence de marché public, les redevables peuvent influencer sur les bases taxables.

La taxe porte sur la valeur du sucre, cette valeur étant calculée d'après le cours moyen du sucre blanc n° 3 disponible pendant la campagne précédente, c'est-à-dire

1. *Infra*, p. 133 « Taxes uniques sur les produits d'alimentation ».

pendant la période allant du 1^{er} septembre de l'année écoulée au 31 août de l'année courante, tel que ce cours ressort des cotes officielles publiées par les courtiers assermentés de la Bourse de Paris, et devant s'entendre dans le régime intérieur comme à l'importation, droit de consommation compris. Ce cours est publié chaque année par un arrêté ministériel inséré au *Journal Officiel* dans le courant du mois de septembre ; il est applicable à partir du 1^{er} octobre suivant jusqu'au 30 septembre de l'année suivante.

Le taux de la taxe a été fixé à 6 %.

La base de la taxation est prise en francs nets, de sorte que la somme imposable est toujours arrondie au franc supérieur lorsqu'il y a des centimes.

Le poids à considérer pour l'assiette de la taxe est constitué par le poids effectif pour les sucres livrés directement à la consommation ou expédiés en vue de la fabrication de produits sucrés, ainsi que pour les sucres étrangers envoyés au raffinage, mais titrant au moins 98°, et les sucres en poudre dont le rendement présumé est supérieur à 98°. Pour les sucres destinés au raffinage, seul est retenu, pour la taxation, le poids du sucre exprimé en raffiné.

Les sucres candis, par contre, étant au point de vue pouvoir sucrant supérieurs au saccharose ordinaire, sont imposés pour 107 kgr. de leur poids.

Aux termes de l'article 51 du décret de codification du 27 décembre 1934, le taux de la taxe s'applique, nous l'avons énoncé plus haut, à la valeur conventionnellement établie, « droit de consommation compris ». Le sort de la taxe et du droit sont donc intimement liés tout au moins quant à l'assiette. Bien mieux, le redevable

de la taxe est le même que celui du droit de consommation, et il y a lieu à acquittement de la première, non à l'occasion d'une opération commerciale — ce fait n'a pas à intervenir en l'occurrence — mais toutes les fois que sera exigé soit le droit d'importation, soit le droit de consommation. C'est ainsi que les manquants, dans une fabrique de sucre ou dans une raffinerie, les cadeaux, les sucres livrés aux coopérateurs producteurs de betteraves dans une sucrerie coopérative, sont imposables à 6 %, parce que dans tous ces cas, le droit de consommation est exigible.

L'article 17 de la loi du 30 juin 1928 prévoit que le mode d'acquittement de la taxe sera le même que celui institué par les articles 2 et 3 de la loi du 15 février 1875 pour le paiement du droit de consommation sur les sucres ; accordé dans l'intérêt des utilisateurs de sucre, il était naturel de l'étendre, après la création d'une charge nouvelle pour eux, sans autre compensation. Les débiteurs de la taxe peuvent donc utiliser les obligations cautionnées, à 4 mois d'échéance, comprenant les droits et les intérêts de ces droits calculés pour la durée du crédit au taux de 3 % l'an ; mais pour bénéficier de cette faveur, laquelle, outre le crédit, procure une remise de 1,3 %, au profit du comptable, les personnes intéressées doivent fournir à l'Administration deux engagements cautionnés, l'un pour le droit de consommation, l'autre pour la taxe unique : ce double engagement s'explique par le fait que l'intérêt de crédit, dont le taux est fixé par arrêté ministériel, incombe aux industriels intéressés et commence à courir le premier jour en matière de taxe unique tandis que pour le droit de consommation, le point de départ est fixé à l'expiration du premier mois,

quand l'engagement a été souscrit à quatre mois avec intérêt.

A part cette différence, le sort des obligations cautionnées est le même pour les deux droits et, en cas de non apurement dans les délais, le Trésor poursuit immédiatement, outre le recouvrement des droits garantis, le paiement des intérêts de ces droits calculés d'après le taux de l'intérêt légal en matière civile — actuellement 4 % — et ce, à partir de l'expiration dudit délai. L'article 672 du Code des contributions indirectes a été établi dans cet esprit.

La taxe unique, au contraire, ne sera pas exigible si les sucres sont exonérés du droit de consommation ; il en est ainsi pour les sucres employés après dénaturation, à l'alimentation du bétail, en brasserie, à la fabrication de produits industriels ; les nouveaux produits, par contre, supportent la taxe sur le chiffre d'affaires à moins qu'ils ne soient eux-mêmes grevés d'une taxe unique ou bénéficient d'une exonération prévue par une disposition spéciale de la loi. C'est une des nombreuses applications de la règle des produits nouveaux.

Enfin, en cas d'exportation, ne sont dues ni la taxe indirecte, ni la taxe unique ; si l'exportation intervient après l'acquittement des droits, il y a lieu à remboursement de la taxe de 6 %. Ce remboursement est assuré par le jeu de l'administration temporaire : les exportations, les mises en entrepôts de sucre libéré donnent lieu à la délivrance de certificats n° 7, établis sur papier vert, qui sont imputés à l'apurement du droit de consommation et de la taxe unique garantis par la souscription d'obligations d'admission temporaire. Si l'exportation ou la mise en entrepôt s'applique à des produits sucrés autres

que biscuits, chocolat, articles de confiserie, farines lactées et libérés de la taxe, la même faculté d'apurement est reconnue aux certificats n° 7 A établis sur papier bleu, mais seulement pour la moitié des sucres qu'ils énoncent en ce qui concerne l'apurement de la taxe de 6 %, les fabricants de produits sucrés ayant, en effet, bénéficié de la ristourne de 3 % sur les sucres utilisés. Pour éviter toute confusion, les certificats sont, au moment de leur délivrance, revêtus de la mention : « en ce qui concerne l'exonération de la taxe de 6 %, le présent certificat n'est valable que pour la moitié seulement de la quantité de sucre y figurant ». Mais les certificats 7 A relatifs aux produits indiqués, qui sont délivrés aux fabricants de biscuits, chocolat, articles de confiserie, de farines lactées, exclus du bénéfice de la ristourne par le décret du 27 décembre 1934, doivent évidemment être admis à l'apurement de la taxe de 6 % pour la totalité des quantités de sucre qu'ils énoncent.

En résumé, la taxe unique sur les sucres est d'une assiette et d'une perception faciles, mais au point de vue de la diminution du nombre des redevables, elle n'a donné aucun résultat pratique : après son application, il n'y a pas eu un commerçant exonéré de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Au contraire, tous les épiciers durent commencer à faire la discrimination dans leurs recettes, entre leurs ventes de sucre et celles des autres produits.

La création de la taxe unique sur les sucres marque la fin de la première période dans l'institution des taxes uniques. Il devint évident que l'on n'aboutirait à rien en détachant au petit bonheur des produits quelconques de la masse des produits de l'alimentation, pour les soumettre à une taxe séparée.

Après une période de stagnation, les créations de taxes uniques vont être orientées, non plus vers la disparition rapide et totale de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais vers la libération progressive de certaines catégories de détaillants.

Ristourne sur les sucres.

La taxe unique sur les sucres, si elle apparaissait d'une assiette commode et d'un rendement fort appréciable, occasionnait aux industriels déjà redevables du droit de consommation des avances de fonds considérables, alors qu'ils étaient en mesure, sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires, de se fournir directement à la fabrique et de recevoir ainsi des produits grevés d'une fois seulement 2 %. Le législateur apporta un adoucissement aux conséquences de l'instauration de la taxe en accordant aux industriels, dont la consommation en sucre était suffisamment importante pour justifier des achats directs à la production, une ristourne égale à la moitié de la taxe unique.

Les lois du 27 décembre 1927 et du 30 juin 1928 indiquaient les industriels susceptibles de bénéficier de la ristourne, mais la création de taxes uniques sur les chocolats, les biscuits et les produits de confiserie ayant entraîné pour les producteurs desdits produits le droit de recevoir les sucres en franchise, la faveur n'est plus accordée qu'aux fabricants de confitures, de produits pharmaceutiques, de limonades, de liqueurs ou sirops, de sucres invertis, de laits condensés, de champagnes et mousseux, qui utilisent annuellement un minimum de 6 tonnes de sucre.

Ce minimum à considérer s'entend des quantités de sucres qu'un industriel utilise pour les besoins de ses fabrications, quand bien même ce minimum ne serait atteint qu'en collationnant les quantités de sucre mises en œuvre dans plusieurs usines de même nature qu'il posséderait. Des comptabilités tenues conformément aux règles édictées dans chaque établissement permettent d'ailleurs au service d'opérer toutes vérifications jugées nécessaires dans l'intérêt du Trésor.

Mais il peut arriver qu'un industriel se livre concurremment à des fabrications de produits qui lui confèrent chacun le droit de bénéficier de la ristourne. Si l'on s'en tenait à la lettre de la loi, il faudrait considérer chacune des industries séparément et admettre la ristourne pour la seule de ces industries réalisant la condition d'emploi minimum. L'Administration, interprétant largement les textes, a, au contraire, admis que la ristourne pouvait être accordée pour l'ensemble des sucres utilisés dans les industries connexes, à la condition que cet ensemble égale ou dépasse les minima totalisés, prévus pour chacune des catégories. Ainsi un industriel qui utilise annuellement 10 tonnes de sucre pour la fabrication de confitures et 3 tonnes pour celle de lait condensé dépasse de 1 tonne le minimum prévu (6 t. + 6 t.) et bénéficie de la solution libérale de l'Administration ; si au contraire il employait 10 tonnes pour la fabrication de confitures et 1 tonne seulement pour le lait condensé, l'ensemble 11 tonnes n'atteindrait pas le minimum exigé et seules les 10 tonnes employées serviraient de base à la ristourne pour l'industrie utilisatrice.

Il suffit d'ailleurs que le minimum ait été atteint l'année précédente pour que l'autorisation de ristourne

soit accordée pour l'année en cours et le bénéfice n'est pas annulé rétroactivement si les conditions ne sont pas réalisées pour la présente période : elles n'influeront que sur la demande formulée pour l'année suivante.

La ristourne, adoucissement au régime de la taxe unique sur les sucres, n'est pas accordée de plein droit aux personnes désignées par la loi. Elles doivent en faire la demande, qui n'est agréée que sous certaines conditions d'aménagement de locaux et de tenue de comptes spéciaux.

On comprend aisément l'intérêt que pourrait avoir un industriel à emmagasiner dans les mêmes locaux des sucres destinés à être employés à la fabrication de liqueurs ou sirops par exemple, et pour cette raison entrant en jeu pour la ristourne, et des sucres destinés à être livrés à la consommation. Une simple manutention et une déclaration d'emploi lui permettraient de soustraire la moitié de la taxe unique pour les sucres expédiés effectivement à la consommation, mais déclarés comme ayant servi à la fabrication de confitures.

Une fraude analogue serait à craindre si le local utilisé pour la fabrication venait à communiquer ou se confondre avec celui où sont entreposés d'autres produits d'achats. Aussi, bien que le règlement exige des locaux séparés par la voie publique pour, d'une part, les sucres destinés à la fabrication des produits visés et ces produits, d'autre part, les sucres livrés directement à la consommation et les produits d'achats, une comptabilité matière doit permettre à tout moment de vérifier l'existence des quantités. Cette comptabilité est parfois même jugée suffisante, dans le cas d'un brasseur fabricant de limonades et dont les locaux de la brasserie communiquent

avec ceux de la fabrique, si elle permet d'établir strictement les quantités de sucres employées à la fabrication de la bière et non susceptibles de bénéficier de la ristourne.

La séparation des locaux n'ayant d'autre raison d'être que d'éviter les fraudes, sa nécessité n'est plus à envisager dès que la fraude est prévenue par d'autres dispositions légales. C'est le cas pour les fabricants de liqueurs auxquels l'obligation d'avoir des locaux séparés pour des produits d'achats n'est pas imposée, les précautions prises pour la garantie des droits sur l'alcool paraissant suffisantes

La condition de locaux séparés réalisée, l'industriel qui veut obtenir la ristourne sur les sucres employés doit adresser au directeur des Contributions indirectes du département dans lequel se trouve son établissement, une demande contenant ses nom, prénoms, qualité, adresse, qui indique la nature et le siège de son établissement, les quantités de sucre, en poids effectif, utilisées à la fabrication des produits désignés par la loi, du 1^{er} octobre de l'année précédente au 30 septembre de l'année en cours, et les quantités de sucre existant en stock dans ses magasins au 1^{er} octobre.

Les dispositions de l'article 2 de l'arrêté ministériel du 10 septembre 1928 semblent exclure du bénéfice de la ristourne pour l'année courante les industriels non encore installés au 1^{er} octobre de l'année précédente. Or l'Administration a admis, dans un esprit d'équité, que ces fabricants réalisant toutes les conditions en ce qui concerne les locaux et les mesures comptables, pouvaient solliciter la ristourne, mais que celle-ci ne leur serait accordée qu'après justification d'emploi du minimum de sucre imposé, depuis le 1^{er} octobre de l'année en

cours jusqu'au 30 septembre de l'année suivante. Ainsi les industries pourront bénéficier de la ristourne d'une façon rétroactive, c'est-à-dire depuis le 1^{er} octobre ou depuis le début des travaux de fabrication si ceux-ci ont commencé après cette date.

L'octroi de la ristourne, tout à l'avantage des assujettis, pouvait donner lieu à des abus. Outre l'obligation d'utiliser des locaux séparés, comme nous l'avons vu précédemment, la loi exige la tenue des comptes spéciaux, d'ailleurs plus compliqués qu'efficaces : compte de magasin, compte de fabrication.

Dans le premier, le redevable inscrit : aux entrées, par ordre chronologique, les quantités de sucre en stock au 1^{er} octobre et celles reçues ultérieurement, aux sorties, les quantités de sucre vendues directement à la consommation et les quantités mises en fabrication pour l'obtention des produits donnant droit à la ristourne. Par ailleurs, le compte de fabrication contient, aux entrées, les quantités de sucre mises en fabrication — ces quantités, comme celles du compte de magasin, sont évaluées en poids effectif — la nature et les quantités de matières premières mises en œuvre, la date de l'utilisation de ces produits ; aux sorties, le stock des quantités de produits fabriqués par l'industriel groupées d'après leur teneur en sucre, les quantités de produits obtenus classées de la même manière les quantités de sucre représentées par les déchets, ceux-ci ne devant pas dépasser 6 %.

Seuls parmi les fabricants bénéficiaires de la ristourne, les fabricants de liqueurs, astreints à des formalités en raison des alcools employés, sont autorisés à tenir un seul compte, dont les éléments offrent la même garantie que les deux comptes ci-dessus étudiés.

L'examen des comptes permet au service de suivre les produits mis en œuvre et obtenus ; sa tâche est facilitée par le fait que les assujettis à la taxe unique doivent, à chaque emploi, souscrire, au moins deux heures à l'avance, une déclaration à la Recette buraliste ; cette obligation n'est, en fait, imposée qu'aux petits fabricants, les industriels importants ayant l'autorisation, toutes les fois qu'ils procèdent à une mise en œuvre, de servir une colonne spéciale ouverte à cet effet dans leur compte « fabrication ».

Les comptes sont totalisés à la fin de chaque mois et le 30 septembre pour la fin de l'exercice ; les quantités de sucre admises au bénéfice de la ristourne sont celles figurant au compte de magasin « sorties », déduction faite des déchets injustifiés.

L'industriel bénéficiaire remet alors au service, avec sa déclaration mensuelle de chiffre d'affaires, une déclaration en deux exemplaires où figurent, outre son nom, le siège de son établissement et la nature de son industrie, la quantité de sucre arrivée au cours du mois précédant la fabrication des produits donnant droit à la ristourne, les quantités de sucre en stock à l'ouverture du compte, le cours moyen du sucre blanc n° 3 majoré du droit de consommation ayant servi de base à l'application de la taxe unique de 6 %, le montant de la ristourne calculée à 3 %. La ristourne est effectuée, en principe, par imputation sur les sommes dues par l'industriel en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, mais rien ne s'opposerait, en cas de cession ou de modification d'industrie, à ce qu'il y ait lieu à remboursement.

La ristourne, dont l'emploi procède de considérations tout à fait louables, s'est révélée d'une application fort

délicate et la défense des intérêts du Trésor a nécessité une série de mesures comptables qui compliquent d'une façon singulière le travail des industriels et le contrôle du service.

Sa disparition, à notre avis, est souhaitable, sous réserve bien entendu de mesures compensatrices à l'égard des bénéficiaires qui en seraient privés. La réforme pourrait aussi être réalisée par la création de taxes uniques sur les produits fabriqués ou par un aménagement des taxes uniques déjà existantes sur ces produits.

Section V

Soufres

Autre matière de grande importation, le soufre se prêtait particulièrement à l'application d'une taxe unique. Celle-ci fut réalisée par la loi du 19 mars 1928 sous forme d'une taxe à l'importation. Il s'ensuit qu'aucune imposition ne peut plus être effectuée sur les quantités produites à l'intérieur ; il est vrai qu'elles sont, à l'heure actuelle, tenues pour négligeables et qu'on ne s'aperçut de leur existence qu'après le vote de la loi du 19 mars 1928.

La taxe à l'importation est acquittée sur les soufres bruts ou raffinés, et par ces termes, il y a lieu d'entendre le minerai, le soufre non épuré, le soufre trituré, épuré, raffiné ou sublimé.

Cette généralisation n'a pas été goûtée par tous les intéressés, notamment par les raffineurs étrangers ; les raffineurs français, en effet, paient la taxe unique sur les

soufres bruts, bien meilleur marché que les soufres raffinés, et luttent avec succès contre la concurrence des raffineurs étrangers, dont les produits à l'importation sont taxés sur une valeur supérieure. Un projet modifiant l'assiette de la taxe et rétablissant l'équilibre entre les soufres bruts et les soufres raffinés fut déposé par le gouvernement sur l'intervention des syndicats de raffineurs italiens, mais le parlement le repoussa.

Le taux de la nouvelle taxe est de 5%, sans prélèvement au profit du fonds commun des départements et des communes.

Un seul cas d'exonération existe en faveur des soufres destinés aux usages agricoles. Il découle du fait que l'article 11 de la loi du 26 avril 1930, qui prévoit une exonération en faveur des engrais et amendements, a été rendu applicable aux produits anticryptogamiques. Mais comme les dispositions de l'arrêté du 7 juin 1930, pris pour l'application de l'article 11, ne pouvaient facilement s'adapter en matière de soufres, un arrêté en date du 18 octobre 1930 a prévu à l'égard de ces produits un régime spécial basé sur la souscription, par l'importateur, d'une soumission cautionnée. Toute livraison de soufre à l'agriculture par le redevable de la taxe donne lieu à la délivrance d'un certificat visé par le service des Contributions indirectes, qui permet l'apurement des quantités équivalentes de soufres bruts ou raffinés importés en suspension de la taxe unique.

L'Administration s'entoure toutefois de précautions pour déjouer les fraudes qui pourraient être tentées : à une demande d'exemption, le destinataire doit joindre une attestation en double exemplaire contenant outre ses noms, qualité, adresse, la nature de ses opérations, les

quantités et valeurs de soufres importés et l'engagement de payer à l'Administration des Douanes la taxe de 5 % sur les produits dont le certificat d'emploi à des fins agricoles ne pourrait être fourni dans les huit mois ; ce délai peut d'ailleurs être prorogé de quatre mois, mais dans ce cas l'Administration exige la consignation des droits en jeu. A noter que l'apurement des obligations est fait à l'équivalent et non à l'identique ; le texte fixe, d'ailleurs, un rapport forfaitaire entre les diverses qualités de soufre : 100 kgr. de soufres bruts représentent 96 kgr. de soufre raffinés et 99 kgr. de soufres triturés.

L'institution d'une taxe unique sur les soufres entraîne l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires de toutes les transactions postérieures à l'importation ; mais les produits doivent conserver leur identité : la présentation sous forme de disques, bougies, pâtes n'empêche pas l'exonération, mais l'incorporation à d'autres produits, pour des usages spéciaux tels que la fabrication de mèches soufrées, rendrait aussitôt exigible la taxe de 2 %.

Malgré la commodité de la taxation à l'importation et les avantages certains qu'elle présente, la taxe unique sur les soufres et surtout l'exonération qu'elle comporte en faveur des soufres destinés à l'agriculture, entraînent pour les destinataires et utilisateurs une série de formalités (mesures comptables, bordereaux récapitulatifs à fournir à des époques en cas d'apurements partiels pour une seule attestation) et étendent le champ de contrôle de l'Administration chez un bon nombre de négociants et même chez les clients de ces derniers. Il semble que ces diverses formalités auraient pu être plus simples.

Section VI

Produits résineux

La suppression de l'impôt en cascades et son remplacement par une taxe unique pour les produits résineux ne parut pas tout d'abord d'une opportunité bien grande : l'industrie du pin maritime est une spécialité du sol landais, la production restant concentrée chez les cultivateurs récoltants de gemme ainsi que dans les coopératives qu'ils ont formées. Néanmoins, le désir de favoriser l'exportation conduisit à la création d'une taxe unique, seul moyen de permettre la sortie de produits indemnes de prélèvement fiscal. Mais quand on voulut adapter aux produits résineux les règles habituellement suivies en matière de taxe unique, quand on chercha à asseoir la nouvelle taxe à la production, il fallut convenir qu'on allait au devant d'une tâche délicate et quasi impossible : la production étant effectuée dans de nombreuses exploitations agricoles, on allait attribuer la qualité de producteur, avec toutes les formalités inhérentes à cette position, à un nombre considérable de personnes, ce qui ne pouvait manquer de provoquer les protestations des intéressés et une difficulté de contrôle de l'Administration. On imagina alors de considérer l'achat par le commerçant ou le fabricant comme fait générateur de la taxe.

Les produits visés par la taxe sont l'essence de térébenthine, la colophane, les brais végétaux, les résines et pains de résines, produits désormais libérés de la taxe sur le chiffre d'affaires, à moins qu'ils se présentent à

l'état de mélanges, telles les encaustiques, mélanges de cire et d'essence de térébenthine, ou sous forme de leurs éléments composants, comme l'huile de résine provenant de la distillation des brais végétaux. Le taux de la taxe a été fixé à 2,50 %, taux très bas qui s'explique par le fait que la taxe atteint un plus grand nombre de produits que l'impôt sur le chiffre d'affaires ; avec la taxation unique à l'achat, en effet, les produits résineux fabriqués et vendus directement par les agriculteurs et les coopératives n'échappent pas à l'impôt.

La taxe est exigible des importateurs et des acheteurs non fabricants sur le montant du prix d'importation ou d'achat, ce prix comprenant le prix total mentionné sur la facture, y compris les frais de transport en cas de vente franco : c'est d'ailleurs une application du droit commun en matière de chiffre d'affaires confirmée par l'arrêté ministériel du 17 octobre 1930. L'exigibilité implique seulement que l'acquéreur ne soit pas fabricant : qu'importe la destination ultérieure des produits visés, la qualité de commerçant ou non de l'acheteur, que ce dernier achète pour sa propre consommation ou qu'il revende ensuite en l'état ou avec transformation. Toutefois, il a été admis que les producteurs pourraient demander à se substituer aux acheteurs pour le paiement de la taxe. Il se peut aussi que le commerçant soit également propriétaire d'une usine où il fabrique des produits, c'est-à-dire qu'il soit à la fois producteur et revendeur ; l'arrêté prévoit que la taxe est exigible dans ce cas dès l'entrée des produits dans la maison de commerce. Cette mesure implique un système de comptabilité et de vérifications, si l'on veut éviter la fuite des produits imposables.

Dans tous les cas, la création de la taxe unique oblige le redevable à tenir un livre spécial où sont mentionnées, au fur et à mesure de leur arrivée, les quantités et leur valeur, avec le nom et l'adresse du vendeur. De son côté, le fabricant doit indiquer dans sa comptabilité les ventes par lui effectuées, en opérant une discrimination entre les ventes faites à d'autres fabricants, celles adressées aux redevables de la taxe, c'est-à-dire aux négociants et aux consommateurs, et celles à l'exportation. Il indiquera dans une colonne à part les quantités introduites dans sa maison de commerce, s'il est également commerçant.

Le législateur a admis la possibilité pour le débiteur de la taxe de se libérer mensuellement. Quant aux fabricants, quoique non assujettis au paiement, ils sont tenus de fournir au receveur des Contributions indirectes de leur résidence, avant le 25 de chaque mois, le double des factures délivrées au cours du mois précédent ou des bordereaux indiquant pour chaque acheteur le montant des quantités achetées et leur prix de cession.

L'article 1^{er} de la loi du 17 juillet 1930 dispense du paiement de la taxe les importations faites à destination des fabricants et les achats effectués par un fabricant à un autre : il y a tout simplement lieu à suspension provisoire de la taxe parce que vente entre non assujettis. Pour diminuer les risques d'évasion de l'impôt, le législateur a prévu la tenue des comptes spéciaux chez les divers intéressés. L'acheteur ou l'importateur qui sollicite de l'Administration des Douanes la suspension de la taxe doit établir d'une façon probante sa qualité de fabricant par la fourniture d'un certificat portant le visa du receveur des Contributions indirectes de sa résidence.

Le fabricant acquéreur de l'intérieur ne bénéficiera de la même faveur que si un compte lui est ouvert par le vendeur et s'il souscrit une attestation indiquant sa qualité de fabricant et mentionnant que les achats portés à son compte sont bien effectués pour son commerce en vue de la revente.

D'autre part, pour permettre aux simples négociants d'exporter — problème qui, au cas particulier, domine toute la question, — l'article 57 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires leur donne la possibilité d'être en compte avec le Trésor pour le paiement de la taxe sur les seules qualités vendues à l'intérieur.

L'arrêté ministériel du 17 octobre 1930 a résolu les modalités de ce compte d'une façon quelque peu singulière : les intéressés reçoivent la totalité des produits en franchise et tiennent un compte d'achats et de ventes. Une moyenne des cours d'achat est établie et c'est d'après celle-ci qu'est liquidée la taxe sur les ventes en France, à la fin de chaque année. En outre, les droits ainsi payés avec retard portent intérêt à 5 %, calculé sur un temps moyen de 6 mois. Les complications de ce compte ne se comprennent que si l'on y voit un moyen détourné de favoriser les exportateurs, lesquels, étant donné le manque de caractéristique des produits, doivent vraisemblablement ne déclarer les ventes en France que dans les catégories les moins chères.

En définitive, la taxe sur les produits résineux apparaît comme la plus compliquée et la moins pratique des taxes uniques ; par contre, c'est celle qui, du point de vue doctrinal, contient le plus de nouveautés.

Malgré ces complications, elle a subi l'épreuve du temps et elle présente l'avantage de saisir la totalité de la

matière imposable sans assujettir les cultivateurs à des formalités fiscales qu'ils sont peu disposés à supporter.

Peut-être — compte d'exportation mis à part — verrons-nous l'extension de la taxe à l'achat pour toutes les variétés de produits agricoles, d'origine métropolitaine, qui supportent encore l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Section VII

Alcool dénaturé

En raison de la surveillance étroite dont est l'objet sa préparation, l'alcool dénaturé offrait des facilités particulières pour l'établissement d'une taxe unique.

La loi du 29 janvier 1932 a réalisé celle-ci et prévu un taux principal de 6 % pour les alcools dénaturés du commerce et un taux réduit de 3 % en faveur des alcools simplement méthylés. Mais cette dualité de taux ne subsista guère car, dès l'année suivante, la réforme du régime fiscal des alcools dénaturés qui supprimait la différence entre les alcools dénaturés proprement dits et les alcools méthylés, nécessita une refonte de la taxe unique. Depuis le vote de la loi des finances du 31 mai 1933, en effet, le taux de cette taxe a été ramené à 5,90 % et il frappe les alcools de commerce, dénaturés désormais de façon uniforme par addition à 90 litres d'alcool pur de 5 % de méthylène type régie. La taxe ne couvre que les alcools ainsi dénaturés ; ceux qui sont destinés à être incorporés aux carburants et dénaturés par le mélange spécial dit dénaturant BAB supportent une taxe de 2,40 %¹.

1. V. *infra*, p. 118 « Taxe unique sur les huiles minérales ».

Quant aux alcools dénaturés par des procédés particuliers en vue de certains usages industriels, ils ne peuvent pas être revendus et doivent obligatoirement être utilisés sur place. Comme ils ne donnaient, jadis, pas lieu à l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires, ils échappent aujourd'hui à la taxe unique.

La taxe est exigible soit des importateurs le cas échéant (à l'heure actuelle il n'est pas question d'importer de l'alcool dénaturé), soit des dénaturateurs ou préparateurs d'alcools méthylés. Elle frappe les quantités d'alcool soumises à la dénaturation d'après la valeur de cession de l'alcool fixée par les arrêtés du Ministre du Budget. L'article 3 de l'arrêté ministériel du 12 juin 1933 précise que la valeur sur laquelle la taxe unique doit être liquidée est celle qui résulte de l'application, aux quantités d'alcool pur à 100° soumises à la dénaturation, du prix de cession de l'alcool par l'Etat, tel que ce prix se trouve fixé par arrêté ministériel le jour de la dénaturation. Il n'y a pas, au sujet de l'exigibilité, de distinction à faire entre les alcools neufs et les alcools régénérés.

Mais l'article 1^{er} de la loi du 29 janvier 1932, qui prévoit la taxe « soit sur les importations, soit sur les quantités d'alcool soumises à la dénaturation, sans qu'il y ait à considérer si le produit est destiné à être vendu ou utilisé par le dénaturateur », ne contient aucune disposition restrictive. Fallait-il dès lors appliquer le texte à la lettre et soumettre à la taxe tous les dénaturateurs et préparateurs d'alcool méthylé ? Pour demeurer dans l'esprit de la commission spéciale chargée de l'élaboration de la taxe, l'Administration a décidé que la taxe ne serait pas exigée des personnes dénaturant l'alcool en vue de l'utilisation directe dans leur industrie, à condition

que l'alcool ainsi dénaturé disparaisse au cours de la fabrication d'autres produits et ne se retrouve plus dans les produits revendus : ainsi dans la fabrication des vernis, l'alcool perd son identité dès que le vernis prend de la consistance et ne réapparaît plus au cours de l'utilisation du produit. Le fait par un ébéniste de dénaturer de l'alcool en vue de la fabrication de vernis qu'il utilisera sur place ne donne pas lieu, dès lors, à l'application de la taxe unique. Par contre, le seul fait de vendre une partie si faible soit-elle de produits renfermant encore de l'alcool en puissance entraîne l'exigibilité de la taxe sur la totalité des produits ; la taxe sera, *a fortiori*, exigible sur le tout si le préparateur d'alcool dénaturé, qui utilise pour ses besoins une partie des produits fabriqués, livre le reste à la vente.

La création de la taxe a entraîné la tenue de comptes qui se confondent, dans la pratique, avec ceux de la Régie : un livre spécial, à défaut de comptabilité, doit indiquer le jour et l'heure de chaque opération de dénaturation, le volume et le degré des alcools neufs autres que méthyliques — l'alcool méthylique, en effet, dénaturé selon la formule autorisée par l'addition d'alcool éthylique ayant préalablement subi la dénaturation au méthylène, ne donne pas lieu à l'application de la taxe dont la perception est limitée, en pareil cas, à l'alcool méthylique — ou des alcools régénérés mis en œuvre. En outre doivent figurer sur le même registre les quantités d'alcool à 100° que les alcools contiennent, le prix de cession par l'Etat, le jour de la dénaturation, et la valeur devant servir de base au calcul de la taxe.

Un relevé contenant les éléments nécessaires au calcul de la taxe et conforme au livre spécial est adressé dans les

10 jours du mois au receveur des Contributions indirectes ; les débiteurs peuvent se libérer par obligations cautionnées.

Nous avons vu que l'exonération était consentie, grâce à une tolérance administrative, aux seuls dénaturateurs utilisant eux-mêmes leurs produits. Dans tous les autres cas, la taxe est due dès que le fait générateur, la dénaturation, est accompli. En droit strict ce paiement semble, comme en matière de taxe à l'abatage, interdire postérieurement toute exonération. Cependant pour ne pas léser les fabricants français vendant à l'étranger, le législateur a admis la possibilité de remboursement de la taxe, en cas d'exportation directe c'est-à-dire par les dénaturateurs eux-mêmes. En fait, la plupart du temps le service procède à ce remboursement par imputation ; le dénaturateur exportateur fournit en même temps que son relevé mensuel, un autre relevé conforme à ses livres, des quantités, volume, degré, teneur en alcool pur des produits exportés, et indiquant le prix de cession par l'Etat, la base imposable et le montant de la taxe acquittée au cours du mois dont il fait état. Le service ayant vérifié ses déclarations, s'assure de l'exportation directe et, les relevés visés, autorise l'imputation de la somme admise à la restitution sur les sommes dues à la suite du dépôt du dernier relevé.

L'examen de la taxe unique sur les alcools dénaturés nous la présente comme une taxe simple et de contrôle facile, grâce à l'existence de mesures très sévères pour la dénaturation proprement dite et l'abandon du droit de consommation sur les alcools mis en œuvre. La suppression de la taxe ordinaire sur les transactions des

produits taxés a libéré un grand nombre d'intermédiaires et l'action actuelle du service se concentre désormais sur un nombre restreint d'assujettis.

Section VIII

Corps gras

La taxe unique instituée par l'article 1^{er} de la loi du 7 avril 1932 sur un certain nombre de corps gras, peut, tant par son champ d'application que par la multiplicité des taux, être considérée comme l'œuvre la plus marquante de la période « transitoire » et le prototype des taxes de la période actuelle.

Les corps gras employés dans l'alimentation sont nombreux et ils présentent cette particularité d'être utilisables concurremment dans les besoins ménagers et dans l'industrie, aussi bien sous leur forme de matières premières que sous celle de produits fabriqués : l'arachide, par exemple, est la matière première dans la fabrication de l'huile de table, mais, grillée, elle est consommée en l'état (cacahuètes) ou entre dans la préparation de la confiserie. L'huile de lin peut être consommée en l'état ou après mélange avec l'huile de noix, mais dans l'industrie elle sert à la fabrication des couleurs. Ces exemples montrent la complexité du problème à résoudre et expliquent les difficultés rencontrées dans l'élaboration de la taxe.

La base du système consiste dans l'imposition du produit fini, les matières premières étant reçues en suspension de la taxe : les graines oléagineuses sont passi-

bles d'une taxe de 5 % mais cette taxe n'est pas perçue si elles sont vendues à un fabricant d'huiles, ce dernier étant tenu de payer, sur sa production, une taxe de 6 %. Le fabricant d'huile bénéficie à son tour de la suspension s'il expédie les huiles à un fabricant de savon : celui-ci seulement est redevable de la taxe de 7 % sur les produits qui sortent de son usine.

Ainsi la taxe vise des produits bruts, quoique consommables, et des produits finis qui peuvent cependant n'être eux-mêmes qu'une matière première pour d'autres industries.

Au nombre des matières premières peuvent être rangées :

1° les graines oléagineuses, soumises à une taxe de 5 %. Cependant les noix, noisettes, amandes, olives et faines non destinées à la trituration restent sous le régime normal de la taxe sur le chiffre d'affaires, à cause de la difficulté de soumettre à la taxe les agriculteurs-producteurs et pour ne pas perdre l'impôt de 2 % sur les ventes par les commerçants ;

2° les huiles et graisses de poissons, les huiles végétales fixes pures, passibles d'une taxe de 6 % ;

3° les huiles de coco raffinées, taxées à 5 % ;

4° les graisses animales et les margarines ;

5° les acides oléiques et stéariques, au taux de 4 %.

La taxe frappe au titre de produits finis :

les savons, y compris les savons médicaux, taxés à 7 %. Toutefois les lessives contenant moins de 5 % de savon, et assimilées cependant aux savons au point de vue douanier, ont été maintenues, sous certaines conditions, sous le régime du droit commun ;

les bougies : primitivement fixé à 7 %, le taux appli-

cable a été porté à 12 % par l'article 22 du décret du 19 juillet 1934, en contre-partie de la suppression du droit de consommation sur ces produits.

Il importe de souligner que l'article 3 de la loi du 7 avril 1933 a prévu un adoucissement dans la taxation des huiles de lin fluides et des huiles de pavot qui sont taxées à 4 % quand elles sont importées directement ou livrées par un producteur à un industriel utilisateur fabriquant des produits autres que ceux soumis à une taxe unique. Le législateur a voulu ainsi éviter la superposition de la taxe de 6 % sur les huiles utilisées à celle de 2 % sur le produit nouveau obtenu. La réduction à 4 % du taux de la taxe qui frappe les corps gras employés ne lèse pas le Trésor, le complément de 2 % étant en réalité récupéré par le paiement de l'impôt du chiffre d'affaires sur le produit fabriqué. Mais, outre l'existence de comptes et la fourniture des attestations et engagements prévus pour tout fabricant de ces produits, la loi exige des industriels utilisateurs la tenue d'une comptabilité matières qui permet au service de suivre d'une part, les entrées, d'autre part, les sorties avec discrimination des produits utilisés et des produits mis en vente, le paiement du complément de la taxe étant exigé sur le montant des derniers nommés.

La taxe unique sur les corps gras est, quel que soit le taux appliqué, due par les importateurs, si les produits viennent de l'étranger, ou par les producteurs de l'intérieur.

Au sujet de ces derniers, remarquons que dans l'industrie des corps gras, comme d'ailleurs dans la plupart des industries de l'alimentation, le produit n'arrive à une valeur marchande normale que lorsqu'il est habillé ;

souvent même l'emballage, la présentation augmentent considérablement la valeur d'un produit qui, par lui-même, ne vaut pas grand chose. L'impôt en cascades frappant autrefois les ventes successives des produits « habillés », la taxe unique ne pouvait, sous peine de causer des mécomptes au Trésor, que s'appliquer à des produits prêts pour la vente. On ne pouvait, en effet, laisser le fabricant de savons simuler une vente du produit lorsque celui-ci est devenu chimiquement du savon et confier à un comparse le soin de découper, parfumer et habiller la pâte. C'est pourquoi, indépendamment des personnes ou sociétés qui, à titre principal ou à titre accessoire, fabriquent les produits soumis à la taxe unique, l'arrêté ministériel du 11 mai 1932 a soumis à la taxe « les personnes ou sociétés faisant subir à ces produits des façons comportant ou non l'emploi d'autres matières, sans leur faire perdre leur identité, et celles qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer soit dans les usines de celui-ci soit même en dehors de ces usines les opérations ayant pour objet principal la présentation commerciale définitive des dits produits et leur livraison ».

Cependant, dans l'application de ce texte, un certain doigté était nécessaire et il a fallu tenir compte des habitudes du commerce et faire une distinction entre « l'habillage commercial » et « l'habillage industriel ».

Si, en effet, des intermédiaires se livrent, dans des magasins leur appartenant, à des opérations purement commerciales, telles que la mise en bidons ou en bouteilles d'huiles végétales reçues en fûts, il est évident qu'ils ne peuvent être qualifiés de producteurs. D'autre part, si par le mot « façons » nous entendons, par exemple,

des transvasements d'huiles végétales, des décantages, des filtrages, c'est-à-dire des opérations qui conservent aux produits leur identité mais permettent seulement une présentation plus satisfaisante à la clientèle, il semble difficile de compter leurs auteurs au nombre des assujettis à la taxe. Mais si l'opération devient industrielle, si elle nécessite un outillage et un aménagement particuliers, et si elle est un complément nécessaire à la présentation définitive du produit, elle donne à la personne qui l'effectue la qualité de producteur. Ainsi est considéré comme tel celui qui dans ses locaux procède au raffinage d'huiles végétales pour les rendre propres à la consommation. *A fortiori*, les personnes qui, elles-mêmes ou grâce à des intermédiaires, effectuent dans les magasins du fabricant des manipulations, des présentations définitives de produits, qui apparaissent comme les dernières opérations de la fabrication, sont assimilées aux producteurs.

En résumé, toutes les fois que, dans les usines du fabricant ou en dehors de celles-ci, le produit acquiert une forme définitive, que la présentation du dit produit peut être considérée comme une des causes manifestes de demande sur le marché, on doit attribuer à l'auteur de ces opérations la qualité de producteur. Importateur, producteur de l'intérieur sont donc imposables en matière de taxe unique sur les corps gras.

La taxe est exigible, en principe, dès que le fait générateur, importation ou vente à l'intérieur, se produit. Elle est due sur le montant des ventes déterminé comme en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, sans distinction des divers éléments du prix et sur la valeur des quantités manquantes ou utilisées à la fabrication de

produits non soumis à cette taxe, quantités que la comptabilité matières prévue par l'arrêté ministériel du 11 mai 1932 permet de faire ressortir¹.

Mais la diversité des corps gras, qui fait que souvent les uns sont les matières premières servant à la préparation des autres, ne fait que rendre plus nécessaire le principe général admis en matière de taxes uniques : à savoir la suspension de la taxe jusqu'au dernier stade de la production industrielle. Aux termes de l'article 2 de la loi du 7 avril 1932, sont admises en suspension de la taxe les importations à destination des producteurs et les ventes effectuées entre producteurs. Cette suspension implique, pour le cas où le produit ne serait pas revendu sous la forme de produits soumis à une taxe unique, le rappel de la taxe sur les matières premières : ainsi l'importateur de grains qui fabrique des huiles, puis du savon et utilise celui-ci dans son industrie textile, pour l'ensimage, doit le rappel sur les graines importées en franchise.

D'autre part, en raison de leur utilisation industrielle particulière, l'article 63 du Code du chiffre d'affaires exonère de la taxe unique sur les corps gras les ventes d'huiles végétales fixes pures à destination des fabricants de conserves de poissons, pour les besoins de leur industrie. Il y a bien lieu à exonération de la taxe sur les huiles, mais la vente des conserves de poissons donne ouverture à l'exigibilité d'une taxe propre aux produits d'alimentation, de sorte que l'exonération s'analyse en fait à une suspension : cette disposition est, d'ailleurs, une exception regrettable au principe de la non-interpénétration des taxes uniques².

1. V. *supra*, p. 54. Généralités.

2. V. *supra*, p. 39.

L'existence de la taxe unique sur les corps gras dispense de l'impôt sur le chiffre d'affaires les ventes, commissions, courtages, importations des produits visés toutes les fois qu'ils restent en l'état, c'est-à-dire sans mélange ni transformation capable de leur faire perdre leurs qualités physiques ou chimiques. En outre, les opérations de façon purement commerciales portant sur les produits, les livraisons aux fabricants de savons de toilette des paquetages et des matières destinées à la préparation des paquetages, sont exonérées de la taxe ordinaire de 2 %, par l'article 3 de l'arrêté ministériel du 7 avril 1932. Cette dernière exonération, nouvelle dérogation au principe que nous venons de citer, vise essentiellement les fabricants de savons de toilette. Ceux-ci sont tenus de produire une attestation d'emploi aux usages spécifiés par la loi et un engagement de payer la taxe de 2 % en cas d'usage différé. En cas d'importation, les mêmes formalités à l'adresse du déclarant en douane et une demande générale d'exonération à l'Administration des Douanes sont exigées de l'acheteur.

En définitive, la taxe unique sur les corps gras apparaît comme un système très complexe mais on ne voit guère comment on aurait pu l'ériger plus simplement étant donné l'enchevêtrement des fabrications. Nous n'avons pas envisagé les nombreux cas d'espèces qui se présentent en la matière — tant pour l'énumération des produits taxables que pour les opérations donnant à leur auteur la qualité de producteur, — le but de notre étude ne nous permettant pas d'entrer dans tous les détails. Malgré sa complication, le système apparaît comme un des plus souples et il a servi de modèle à toutes les taxes uniques qui ont suivi. On peut même affirmer

que c'est la taxe unique sur les corps gras qui a rendu possible la réforme de 1934 en retirant le principal obstacle à la création des taxes uniques sur l'alimentation

Section IX

Huiles minérales et leurs dérivés

L'industrie automobile qui est de toutes les industries celle dont le développement s'est accru avec le plus d'intensité depuis une dizaine d'années, a donné au commerce des carburants et des dérivés du pétrole en particulier, une importance que notre système fiscal ne manqua pas d'exploiter.

Les pourvoyeurs du budget virent dans ces produits des éléments de taxation fort commodes : ils étaient tout désignés pour supporter une taxe unique, leurs quantités n'échappant pas au contrôle par suite de l'existence d'impôts de consommation, et la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires libérerait un nombre fort imposant d'intermédiaires spécialisés dans le commerce des produits pour automobiles.

Le projet fut mis à l'étude et la réalisation amorcée par la loi du 7 avril 1932. Cette loi n'atteignait que les « produits blancs », c'est-à-dire les carburants, pétroles et essences d'une part, puis les benzols.

Les pétroles et essences, en majeure partie de provenance étrangère, n'auraient pas donné de difficulté pour l'assiette de la nouvelle taxe, mais les efforts prodigués pour la création en France d'une industrie de raffinage portant leurs fruits, on dut considérer les prix

pratiqués et réglementés par le cours mondial et créer une taxe unique semi-spécifique basée sur ce cours. D'où une dualité de taxation, puisque les benzols fabriqués en France supportent une taxe purement *ad valorem*.

Il était évident que la loi de 1932 n'aboutissait qu'à une réforme partielle et que les commerçants vendeurs de produits pour automobiles continuaient à être soumis à la taxe de 2 % pour les huiles de graissage. Une loi en date du 17 mars 1934 mit fin à cette anomalie et apporta à la première certaines retouches. Depuis le vote de cette loi, la taxe unique atteint outre les « produits blancs » : huiles minérales de pétrole brutes, raffinées ou lampantes, essences de pétrole, benzols, benzines et toluènes, les « produits noirs », ou huiles de graissage et les autres résidus et dérivés, tels que les gasoils, fuel oils, road oils, paraffine, vaseline, issus de la distillation du pétrole, des schistes, lignites et tourbes.

La variété des produits a entraîné des taux divers : alors que le taux est en principe de 8 %, un taux réduit de 6 % est applicable aux combustibles liquides dits gas oils, aux résidus fuel oils et aux consistants road oils, tandis que les brais et cokes sont taxés à 3 %. La taxe portait auparavant sur la valeur déterminée par l'application aux quantités imposables d'un barème établi, pour chaque mois par l'Office national des combustibles liquides, et présentant les prix moyens des produits dont il s'agit à l'importation, au cours de l'avant-dernier mois, toutes taxes autres que la taxe unique comprises. Au barème mensuel le décret du 11 décembre 1935 a substitué un barème annuel, établi pour l'année 1936 d'après les prix moyens à l'importation au cours de la

période écoulée entre le 1^{er} août 1934 et le 31 juillet 1935, prix qui s'établissent pour l'année en cours.

Quant aux benzols et leurs dérivés, ils supportent un taux de 4% *ad valorem*, alors que les schistes, lignites, tourbes, travaillés dans les conditions prévues par l'article 51 de la loi du 4 avril 1926, destinée à favoriser les industries nationales, sont taxés au taux le plus faible 2,50%.

La taxe mi spécifique mi *ad valorem* est due par la personne qui souscrit la déclaration de mise à la consommation, au moment du dédouanement : celui-ci est opéré dès l'entrée des produit raffinés sur le territoire ou à la sortie des raffineries de l'intérieur, qui sont érigées en entrepôts de douanes.

En ce qui concerne les produits soumis au régime *ad valorem*, la taxe est exigible sur le montant de la vente par le producteur.

Le recouvrement des droits est partagé assez arbitrairement entre les Administrations des Contributions indirectes et des Douanes : la première perçoit la taxe à la sortie des établissements exercés de l'intérieur ; la seconde dans tous les autres cas.

L'exigibilité de la taxe unique sur les huiles minérales souffre des exceptions du fait de l'exportation, de la vente ou de l'importation entre producteurs, et du soin qu'on a pris d'éviter la superposition des taxes.

Les exportations directes des benzols, benzines et toluènes sont exonérées de la taxe sous condition de certaines formalités générales, déjà énumérées ; quant aux produits soumis aux taux de 8%, 6% et 3%, leur exportation, sous acquits à caution, entraîne *de plano* la non exigibilité du droit de consommation et par suite leur franchise vis-à-vis de la taxe unique.

Les ventes ou importations de produits taxés *ad valorem* sont effectuées en suspension de la taxe quand elles sont adressées à des producteurs de l'intérieur. Quant aux autres exonérations, elles découlent du souci du législateur d'éviter les doubles impositions : les vrais vendus à des fabricants d'agglomérés soumis à la taxe sur les charbons, les paraffines, cire de lignites vendue à des fabricants de bougies soumis à la taxe sur les corps gras les produits destinés à recevoir en l'état le caractère de spécialités pharmaceutiques passibles de la taxe qui leur est propre, sont exonérés de la taxe sur les huiles minérales ; les benzols livrés à des fabricants de produits chimiques ne supportent que la taxe ordinaire de 2 % sur le chiffre d'affaires en attendant, sans doute, d'être exonérés lorsque sera créée une taxe unique sur ces produits.

Régime des mélanges.

Ainsi que nous l'avons montré dans un chapitre précédent ¹, l'existence d'une taxe unique supprime l'impôt en cascades perçu à l'occasion de chaque transaction, à condition que les produits taxés conservent leur individualité et ne soient l'objet d'aucun mélange. Or, en ce qui concerne les huiles minérales, la vente en l'état constitue une exception et les produits sont toujours vendus mélangés soit entre eux, soit avec d'autres produits soumis ou non à une taxe unique. C'est ainsi que la loi oblige l'addition d'alcool aux carburants, et les recherches scientifiques provoquées par le désir d'abaisser les points d'évaporation ou de congélation des produits

1. V. *supra*, p. 51, « Exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires ».

ont amené la découverte de nombreuses formules de mélanges, dont celles des huiles de graissage à d'autres produits. L'application du principe général eut donc abouti, en l'espèce, à faire de la taxe unique une sorte d'impôt supplémentaire n'entraînant qu'une exonération illusoire de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Force a été, dès lors, de prévoir des exemptions spéciales en faveur des produits mélangés.

L'exonération est donc accordée, sans autre formalité que l'inscription sur les étiquettes des contenants et sur les factures de la mention : « Produits exonérés de l'impôt sur le chiffre d'affaires, lois du 7 avril et du 17 mars 1934 », aux mélanges de produits soumis à la taxe unique entre eux ou avec des produits soumis à une autre taxe unique, quel que soit l'usage auquel le produit est réservé.

Pareillement exonérés sont les carburants obtenus par le mélange de benzols ou d'essence, libérés de la taxe unique, avec de l'alcool méthylique ou éthylique ou d'autres produits autorisés, tels que les huiles de houille, le trichloréthylène, le tétrachlorure de plomb, à condition que ces produits supportent avant tout mélange une taxe dite compensatrice de 2,40 %.

Quant aux mélanges pour l'obtention de produits de graissage, ils bénéficient de la même exonération mais la loi a limité le nombre des produits composants et exigé un complément de formalités. Les produits mélangés doivent contenir 50 % au moins d'huiles minérales soumises à la taxe unique. Si le mélange a été effectué avec des produits soumis à une autre taxe unique, cette taxe doit avoir été acquittée au taux le plus élevé : c'est ainsi que les huiles végétales ne seraient pas admises après l'acquittement de la taxe au taux réduit ; un

complément de taxe égal à la différence entre le taux réduit et le taux le plus élevé serait exigé avant le mélange. Si, au contraire, les huiles minérales sont mélangées à des produits non soumis à une taxe unique, produits qui doivent figurer sur une liste donnée par arrêté du Ministre des Finances, l'exonération de la taxe de 2 % est subordonnée au paiement sur ces produits d'une taxe complémentaire de 4 % lors de la réception dans l'usine où s'effectue le mélange. Pour éviter toute fraude ou erreur sur la qualité des produits, les préparateurs doivent munir les récipients contenant le mélange d'étiquettes portant la mention : « Produits de graissage renfermant 50 % au moins d'huile minérale lourde. Exonéré de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Article 7 loi du 17 mars 1934 », et authentiquées par un label distribué par le Groupement syndical des industriels intéressés. La mention ci-dessus doit être reproduite également sur les factures établies à l'occasion de la vente des produits de mélange.

En définitive la taxe unique sur les huiles minérales ne manque pas de complexité tant par les produits qu'elle embrasse que par les multiples taux dont il doit être fait application. La perception en est néanmoins facile à cause du contrôle existant pour le recouvrement d'autres droits, et les fraudes sont peu à redouter. L'application des taux à l'aide des barèmes se révèle satisfaisante lorsque ceux-ci indiquent le cours mondial, comme c'est le cas en matière d'essence, mais à défaut de ce cours mondial, les barèmes sont difficiles à établir et la taxation, pour les huiles par exemple, n'est pas si heureuse.

A noter cependant que l'institution d'une taxe purement spécifique serait souhaitable et résoudrait bien des

problèmes. De même le recouvrement pourrait être confié en totalité à l'Administration des Douanes qui paraît en la circonstance plus qualifiée que celle des Contributions indirectes puisqu'elle contrôle déjà la fabrication des produits.

Section X

Bières, eaux minérales, boissons gazéifiées, sirops

Depuis l'institution de la taxe unique sur les vins en 1930, à laquelle s'était jointe, en 1932, celle sur les spiritueux, les efforts de l'Administration devaient tout naturellement se porter vers la création de taxes uniques sur les autres boissons, de façon à libérer les débitants des formalités attachées à la taxe sur les chiffre d'affaires.

Cette réforme était facilitée par l'existence sur les principales boissons dites hygiéniques, de droits indirects destinés à contrebalancer ceux placés sur les vins et sur les cidres.

De la part des débitants, l'accueil ne pouvait manquer d'être favorable ; par contre les producteurs des boissons visées et notamment les brasseurs faisaient une opposition sourde à des taxes qui, pour diminuer celles de leurs clients, aggraveraient directement leurs charges. Quoiqu'il en soit, l'examen du projet de loi déposé, en vue de la création de ces taxes, le 11 juillet 1932 (n° 439) traînait en longueur et il fallut la réforme fiscale préconisée par la loi du 6 juillet 1934, pour aboutir à la création, par les articles 1^{er}, 2, 3, du décret-loi du 19 juillet 1934, de taxes uniques sur la bières, les eaux minérales, les boissons gazéifiées et les sirops.

Sauf pour les dernières boissons qui jusqu'alors n'avaient pas été soumises à un droit de consommation, la perception de la taxe unique se confond avec celle du droit indirect. C'est ainsi que pour les bières, une taxe, de 1 fr. 50 par degré hectolitre, est exigible à l'importation sur les quantités importées et à l'intérieur sur les quantités soumises au droit de fabrication. En conséquence, toute exonération, suspension, tout paiement, remboursement du droit indirect entraînent les situations et actes correspondants pour la taxe unique. Les brasseurs, déjà assujettis de l'Administration en raison des produits impossibles qu'ils fabriquent, sont les producteurs au regard de la taxe unique et aucune comptabilité ni formalité nouvelle n'est exigée de leur part, la déclaration d'existence que chaque producteur doit souscrire au début de ses travaux se confondant avec celle prévue par l'article 1^{er} du décret du 30 mai 1899 et l'article 10 du 25 juillet 1934.

Il en est de même pour les eaux minérales et boissons gazéifiées, la taxe unique qui les atteint étant égale, comme mode d'assiette et comme taux, au droit de consommation existant depuis 1916 et 1920 sur ces boissons. On sait que ce droit vise, d'une part, les eaux minérales naturelles, artificielles ou similaires, les eaux de laboratoire filtrées, stérilisées ou pasteurisées, d'autre part, les boissons gazéifiées.

Pour les eaux minérales et eaux de laboratoire, la taxe unique, exigible dans les cas seulement où est dû le droit de consommation, présente comme ce dernier un certain caractère mi spécifique mi *ad valorem*. Elle comporte les taux suivants : 5 centimes par litre ou fraction de litre lorsque le prix de vente à la sortie de l'établissement de production est égal ou inférieur à 30 cent. ;

10 cent. par litre ou fraction de litre supérieure au demi-litre quand le prix est supérieur à 30 cent., ce dernier taux, pour les mêmes conditions de prix, étant réduit à 5 cent. par demi-litre ou fraction de demi-litre. Entre parenthèses, cette dualité de taux ne s'explique plus guère, maintenant que les vins sont soumis à un tarif unique malgré des différences de valeur, entre les crus, sensiblement plus importantes.

Quant aux boissons gazéifiées, le mode de taxation est différent suivant qu'elles sont, ou non, imposables au droit de consommation en volume. Pour les premières, les boissons naturelles, la taxe est de 5 centimes par litre ou par fraction de litre, quel que soit le prix de vente, tandis que pour les autres, l'imposition est reportée sur l'acide carbonique liquide employé à leur fabrication. Le taux est de 8 fr. par kgr. d'acide mis en œuvre et la taxe exigible dans les mêmes conditions que l'impôt de consommation frappant ce produit.

A l'importation, ce taux est fixé, d'une manière forfaitaire, à 8 cent. par 10 gr. ou fraction de 10 gr. d'acide carbonique liquide contenu dans les capsules ou autres petits récipients dosés pour la gazéification d'une bouteille ou d'un siphon.

Le paiement de la taxe sur l'acide carbonique incombe au producteur de l'acide. Le débitant qui fabrique lui-même ses siphons à l'aide de capsules auto-siphon n'est donc pas redevable de la taxe ; si, néanmoins, il est autorisé à recevoir un tube d'acide carbonique liquide en suspension du paiement des droits, il est tenu d'acquitter la taxe après emploi, même si la totalité de l'acide n'a pas été employée à la fabrication de boissons gazéifiées, mais a servi, par exemple, au soutirage de la bière.

En principe, le débitant pourrait être dispensé de payer la taxe sur ces dernières quantités, mais pour obtenir l'exonération du droit de consommation et par suite celle de la taxe unique, il est nécessaire que les opérations non imposables soient effectuées en dehors des locaux où sont accomplis les faits générateurs des droits et taxes, condition difficilement réalisable dans le cas présent.

L'acquittement de la taxe unique entraîne l'exonération de la taxe ordinaire sur tous les produits taxés ; le même bénéfice est accordé aux utilisateurs qui reçoivent l'acide carbonique liquide sous le couvert d'acquets à caution, c'est-à-dire avec le crédit des droits, mais les intéressés sont tenus de fournir, outre les déclarations d'existence, d'exploitants ou fabricants d'eaux gazeifiées, de détenteurs d'appareils à gazéifier les boissons et d'appareils à charger les capsules d'acide carbonique liquide ou de fabricants de cet acide, — prévues par les articles 268, 272 et 276 du Code des Contributions indirectes —, une attestation d'utilisation et l'engagement d'acquitter la taxe du chiffre d'affaires sur les quantités distraites de l'emploi qui aurait rendu exigibles le droit de consommation et la taxe unique.

Contrairement aux précédentes, la taxe sur les sirops est purement *ad valorem* et se rattache, par son mode d'assiette, aux taxes uniques ordinaires ; en effet, aucun droit de consommation n'atteint ces produits. La taxe frappe les sirops destinés à la consommation comme simples boissons ou mélangés à d'autres boissons, au moment de leur importation ou de leur vente par le producteur. Son taux est de 6 %. Comme elle n'atteint que les boissons, les produits destinés à des pharmaciens

pour la fabrication de médicaments restent sous le régime normal de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Par contre, sont taxables à 6 % les ventes de sirops neutres à des négociants utilisant ces produits pour l'édulcoration des eaux de vie ou à des fabricants de boissons gazéifiées ; dans ces cas, en effet, les sirops sont bien destinés à être utilisés comme boissons.

Les importations des sirops à destination de producteurs, les ventes de producteurs entre eux, les ventes à l'exportation, sont soumises, en ce qui concerne la suspension et l'exonération, aux règles générales déjà exposées.

Les taxes uniques que nous venons d'examiner peuvent être classées parmi les plus heureuses : doublures de droits indirects, elles n'ont guère occasionné de formalités supplémentaires aux producteurs, déjà accoutumés aux exercices de la Régie. Par ailleurs, elles ont libéré plusieurs centaines de mille détaillants de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Sans doute, le régime fiscal des boissons hygiéniques n'est pas parfait : les petits brasseurs se plaignent de l'incidence trop lourde de la taxe unique ; jadis, vendant leur bière directement, ils ne supportaient qu'une fois l'impôt de 2 % ; le régime des eaux minérales gagnerait à une unification des taxes ; enfin la coexistence, sur le marché, d'acides carboniques surchargés de taxes bien supérieures à leur valeur, et d'acides libérés, parce que destinés au soutirage de la bière, a provoqué une fraude importante. Le doublement des tarifs par la taxe unique accentue ces inconvénients et rendra sans doute le besoin de réforme plus impérieux.

Section IX

Produits d'alimentation

L'idée de taxes sur les divers produits d'alimentation qui libéreraient des formalités inhérentes à la taxe sur le chiffre d'affaires la plus grande partie des épiciers allait obtenir sa consécration. Ainsi que nous l'avons signalé, la création de la taxe unique sur les corps gras avait préparé cette réforme, en réglant toute difficulté en ce qui concerne les graisses d'usage indifféremment alimentaire ou industriel. Aussi, dès le 13 avril 1933, un an à peine après l'institution de cette taxe, le gouvernement avait soumis au Parlement un projet de loi n° 1812 portant création de taxes uniques pour 13 produits d'alimentation. Cependant la Chambre ne se pressait pas de l'examiner et il fallut en arriver au décret du 19 juillet 1934, pris en exécution de la loi du 6 juillet, pour voir l'éclosion d'une série de taxes nouvelles de remplacement, dont nous allons entreprendre l'étude détaillée.

L'article 4 du décret précité, complété par le décret du 5 septembre 1935 a institué non pas une taxe unique générale sur les produits d'alimentation, mais une taxe propre à chaque catégorie de produits. Ces taxes sont d'assiettes différentes : le plus grand nombre revêt le type *ad valorem* de la taxe unique sur les corps gras ; quelques unes sont exclusivement perçues à l'importation ; d'autres sont annexées à des impôts indirects préexistants.

I. — *Produits soumis à une taxe spécifique.*

Cette forme n'a été adoptée que pour mouler l'assiette de la taxe unique sur celle d'un droit de consommation.

Chicorées et autres succédanés du café.

Les racines de chicorées préparées et tous les produits qui, par leur nature, leur couleur, peuvent être employés au même usage que la chicorée et le café sont soumis à une taxe de 25 ou 20 fr. par 100 kgr. selon qu'il s'agit de produits soumis au droit de consommation ou de produits exonérés de ce droit. Rappelons que les produits se trouvant dans ce dernier cas sont destinés à des usages industriels.

Cette taxation affranchit de l'impôt sur le chiffre d'affaires les transactions dont ces denrées peuvent être l'objet à l'état torréfié mais l'exemption ne s'applique ni aux cossettes de chicorée ni aux malts de brasserie qui restent soumis à la taxe ordinaire.

La taxe est due au moment de l'importation ou à la sortie des fabriques, par l'importateur ou le fabricant de l'intérieur, dont la comptabilité doit être tenue conformément aux prescriptions légales et notamment indiquer pour chaque taux les quantités soumises au droit.

Sels.

Le taux est de 8 ou 10 fr. par 100 kgr. selon qu'il s'agit de sel de mer, ou de sels autres. Cette différence de taux n'a d'autre but que de maintenir la protection que tiraient les producteurs de sel de mer de l'impôt sur le chiffre d'affaires du fait du caractère réputé agricole de leurs opérations. La taxe est exigible de l'importateur ou du producteur de l'intérieur dès l'entrée sur le territoire ou au moment de l'enlèvement du lieu de produc-

tion, au moment et dans les mêmes conditions que le droit de consommation. La taxe ne s'applique d'ailleurs qu'aux sels soumis à ce droit ; ceux qui en sont exonérés et les sels dénaturés sont, néanmoins, exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Vinaigres et acides acétiques.

La taxe sur les vinaigres est exigible en même temps que le droit intérieur de consommation, prévu par les articles 296 à 319 du décret de codification du 26 décembre 1934, c'est-à-dire au moment de la dénaturation de la dilution alcoolique appelée à être transformée en vinaigre.

Quant à celle sur les acides acétiques, elle est exigible sur les produits fabriqués à la sortie des usines.

Les vinaigres d'alcool sont taxés à raison de 100 fr. par hectolitre d'alcool pur mis en œuvre pour leur fabrication, ceux de vin et autres à raison de 150 fr. pour la même quantité d'alcool pur qu'ils contiennent.

Les acides acétiques cristallisés ou cristallisables supportent une taxe de 125 fr. par 100 kgr. et l'anhydride acétique est imposé à raison de 117 kgr. d'acide cristallisable pour 100 kgr. d'anhydride. Quant aux dilutions d'acides acétiques que l'on rencontre le plus souvent dans le commerce, le taux qui les grève est gradué selon leur richesse en acidité acétique, à savoir : 10 fr. l'hectolitre pour les dilutions contenant 8 % et au-dessous d'acide, 15 fr. l'hectolitre pour celles en contenant de 9 à 12 %, 20 fr. pour celles en contenant de 13 à 16 %, 37 fr. 50 pour les richesses variant de 17 à 30 %, 50 fr. pour celles allant de 31 à 40 %, enfin 100 fr. l'hectolitre pour les dilutions à plus de 40 % d'acide acétique.

II. — *Produits soumis à une taxe « ad valorem ».*

Ce sont les produits les plus nombreux et nous n'en indiquerons dans chaque catégorie que les types, l'énumération et la spécification des espèces n'entrant pas dans le cadre de notre étude ; toutefois il convient de remarquer qu'en matière de taxes uniques sur les produits alimentaires, la spécification des produits à adopter est celle du tarif douanier.

D'autre part, pour éviter des répétitions et simplifier le plan, nous envisagerons d'abord les denrées qui ne peuvent provenir que de l'étranger et qui, à ce titre, sont taxées uniquement à l'importation, puis celles qui indifféremment proviennent de l'extérieur ou de l'intérieur et qui sont frappées soit au moment de leur entrée sur le territoire, soit au moment de leur vente par les producteurs.

1, Taxes « ad valorem » perçues exclusivement à l'importation. — *Denrées coloniales.* — Les taxes sont exigibles des importateurs dès l'accomplissement du fait générateur, l'importation, à moins que les produits importés ne soient reçus sous un régime douanier suspensif, comme cela peut arriver s'ils sont appelés à être réexportés.

Elles frappent les denrées coloniales, le poivre, le piment et les produits d'imitation contenant du poivre et du piment, les amomes, les cardamomes, les cannelles, girofles, cassia lignea, macis, muscade et vanille soumis au droit intérieur de consommation par l'article 67 de la loi du 30 décembre 1916.

Le taux applicable est de 8 %.

Les transactions postérieures sur ces produits sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais les mélanges de denrées coloniales avec des espèces d'origine européenne sont considérés, au regard de la taxe unique, comme des produits nouveaux et supportent la taxe ordinaire de 2 %, à moins qu'ils ne tombent dans le champ d'application de la taxe unique sur les épices préparées.

Manioc et similaires. — Le taux est de 6 %, il est applicable au manioc et à ses similaires, c'est-à-dire au sagou, salep, arrow-root, produits exotiques à féculs, aux farines et féculs de manioc, de tavolo et d'autres végétaux similaires.

Riz. — La taxe frappe les riz polis et glacés à raison de 6 %, les autres riz à raison de 4 %, mais les farines, poudres de riz, d'amidon, la semoule, le son, les germes de riz ne sont pas soumis à cette taxe.

Fruits d'importation. — Cette taxe créée par l'article 4 du décret du 5 septembre 1935 atteint certaines espèces de fruits frais et de fruits secs. Les citrons, oranges douces et amères, mandarines et satsumas, clémentines, pamplemousses, pomelos, cédrats et autres variétés rangées sous la dénomination générique d'agrumes, les bananes, dattes, avocats, anones, mangues, grenades, mangoustes, litchis, papayes, goyaves, passiflores sont taxés à raison de 5,70 %.

Parmi les fruits secs, les figues supportent un taux de 5,70 %, en raison du commerce important fait par la métropole avec l'Algérie, alors que les raisins, abricots, pêches, cerises, pommes et poires de provenance presque exclusivement étrangère sont taxés au taux le plus élevé : 6,50 %.

La production intérieure de ces fruits frais et secs est tenue pour négligeable et bénéficie sans contre-partie de l'exonération de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

2. Taxes « ad valorem » perçues soit à l'importation soit sur les ventes faites par les producteurs.

— Ces taxes frappent des produits fabriqués à l'intérieur et sur lesquels n'existe aucun droit de consommation proprement dit.

Biscuiterie. — La taxe unique sur les produits de biscuiterie, au taux de 5 %, est applicable, d'une part, aux pains de régime, aux biscuits de fantaisie, biscuits sucrés, pains d'épices, d'autre part aux farines de régime. En ce qui concerne les premiers produits, le terme « *biscuit* » désigne en général une préparation sèche dont la caractéristique est de pouvoir se conserver un temps assez long sans altération. Mais le tarif douanier, sur les spécifications duquel est basée la taxe unique, n'admet pas cette distinction et englobe sous le terme « biscuits secs » tous les biscuits et pâtisseries quelle que soit leur durée de conservation. Cette considération n'entre pas en cause, en effet, pour la Douane, car l'on ne s'avise pas d'importer des pâtisseries fraîches susceptibles de s'avaries en cours de transport ou de formalités douanières. Cependant il ne pouvait être question de considérer tous les pâtisseries comme des producteurs soumis à la taxe, et force a été de trouver un autre criterium. A cet égard, l'Administration considère comme passibles de la taxe, les biscuits frais ou secs fabriqués en vue de la vente en gros quelque soit leur mode de conditionnement et ceux qui, bien que fabriqués en vue de la vente directe au consommateur, sont présentés sous conditionnement particulier à la façon des biscuits secs.

Pour effectuer cette distinction, l'Administration s'est bornée à spécifier, d'abord, que la taxe unique ne s'appliquerait pas aux pâtisseries fraîches et ensuite que ne seraient pas considérés comme biscuits les produits fabriqués par les pâtisseries détaillants, vendus sans conditionnement et destinés à être consommés dans un délai restreint.

Quant aux farines taxables, elles comprennent les farines de régime, les farines lactées, les farines de légumineuses et de fruits, les gruaux, semoules en gruaux, grains perlés ou mondés, flocons mousses, semoulettes et autres produits analogues. Toutefois sont exceptés de cette taxe et restent exonérés les produits bénéficiant d'une exemption de l'impôt sur le chiffre d'affaires : le pain, les farines, semoules et issues provenant de la mouture des céréales en grains. C'est ainsi que les farines de régime ne sont soumises à la taxe que pour autant qu'elles ne contiennent pas exclusivement des farines de céréales en grains.

Tous les produits que nous venons de présenter sont taxables quelle que soit leur utilisation : ceux qui sont destinés à l'alimentation des animaux, tels que pains spéciaux ou autres, suivent la même loi que ceux destinés à l'alimentation humaine ; de sorte que les déchets, qui conservent leur identité c'est-à-dire ne subissent aucun mélange, sont passibles de la taxe *ad valorem* comme les produits de première qualité.

Cacao et chocolat, confiserie au cacao et au chocolat. — La taxe grevant ces produits présente cette caractéristique qu'elle atteint à la fois des matières et des produits fabriqués. Comme la taxe sur les corps gras, elle est due sur le produit le plus achevé, rien n'étant exigé sur la

matière première ou le produit intermédiaire. Elle est applicable aux cacao, chocolat, confiseries au cacao, beurre de cacao ou au chocolat, au taux de 6 %. Elle est exigible des importateurs ou fabricants de l'intérieur, quelle que soit la forme sous laquelle se présentent les produits énumérés : les pellicules, déchets et poussières de cacao sont taxés comme les fèves de cacao, de même que les chocolats, sans qu'on ait à considérer la présentation en masse, plaques, tablettes, liquide, — il s'agit du chocolat liquide vendu à emporter, la taxe unique ne couvrant pas les ventes à consommer sur place — chocolat au lait ou autres. Le chocolat à la crème suit le même régime quand il est présenté en plaques ou en tablettes, et les déjeuners sucrés au chocolat, genre Elesca, Phoscao, ne dérogent pas à la règle.

Quant aux confiseries au cacao, crème de cacao, et au chocolat taxables, elles comprennent les pastilles, croquettes, bouchées, truffes, pralines, bonbons au chocolat, avec ou sans addition de sucre ou substances alimentaires, les bonbons fourrés au cacao ou au chocolat, les poudres sucrées ou non pour crèmes, entremets, desserts ; les biscuits sucrés fourrés au chocolat ou au cacao sont taxables de la même façon à condition toutefois que la proportion de chocolat dépasse 20 %.

Si la taxe est due en principe par le fabricant ou le préparateur de l'intérieur sur les produits dont nous venons de donner l'énumération, une exonération a été prévue pour les produits de confiserie au chocolat fabriqués le plus souvent, avec des chocolats d'achat, par les pâtisseries détaillants patentés comme tels et se livrant accessoirement à la fabrication de ces produits exclusivement pour la vente dans leur propre magasin — le fait

d'exploiter deux magasins de détail n'empêche pas cette faveur, — à condition que les intéressés justifient du paiement de la taxe à un taux majoré fixé à 7 % sur les produits dits « de laboratoire » qu'ils utilisent. Ces confiseries sont d'ailleurs exonérées de la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires, comme le sont les chocolats, cacaos et autres produits taxés, objets de transactions postérieures.

Confiseries au sucre et produits assimilés. — Une taxe unique de 6 % est perçue à l'occasion des importations ou ventes par le fabricant des confiseries au sucre telles que bonbons, berlingots, dragées, pastilles, pâtes de guimauve, jujube, goyave et analogues, caramels, nougats, glaces, fruits, produits végétaux confits ou glacés au sucre ; mais elle ne s'applique pas aux médicaments présentés sous forme de pâtes ou de pastilles et vendus exclusivement par les pharmaciens ni aux bonbons auxquels sont attribuées des propriétés curatives ou préventives et qui sont soumis à la taxe de 5 % sur les spécialités pharmaceutiques.

La taxe est due quelle que soit la qualité des produits et sur les déchets comme sur les produits de premier ordre, à moins que la présentation de ces déchets permette de les considérer comme ayant changé de nature et les rende passibles de la taxe propre aux purées de fruits et de confiture.

L'application stricte de la taxe aux confiseries au sucre, telles qu'elles sont spécifiées dans le tarif douanier, allait rencontrer les mêmes obstacles que ceux signalés lors de l'étude de la taxe sur la biscuiterie. Mais l'Administration, par une interprétation large des textes et pour éviter l'attribution de la qualité de producteurs à la majeure

partie des pâtisseries détaillants, débitants et restaurateurs, rejeta hors du champ d'application de la taxe unique les confiseries non susceptibles de conservation telles les glaces parfumées, les sorbets et bombes glacées. Ces confiseries restent néanmoins soumises à la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires, comme le sont aussi les matières premières telles que fondants, pâtes d'amendes, praslin, utilisées à la fabrication de la confiserie et de la pâtisserie mais qui ne peuvent être consommées en l'état.

Notons en passant que le taux de la taxe, fixé primitivement à 7 %, a été, corrélativement à la suppression par le décret du 27 décembre 1934, de la ristourne de moitié de la taxe unique sur les sucres dont bénéficiaient les fabricants de biscuits, de chocolats, d'articles de confiserie, de farines lactées et autres, ramené à 6 % pour les confiseries au sucre, comme pour tous les produits fabriqués par les anciens bénéficiaires que nous venons de citer ; les produits de laboratoire qui supportent une taxe de 7 % étaient, avant la réforme, soumis à un taux de 8 %.

Epices préparées et similaires. — Aux termes de l'article 72 du décret du 27 décembre 1934, qui modifie en cela le décret du 19 juillet 1934, « les sauces, moutardes et épices non dénommées, les fruits, légumes confits et extraits alimentaires utilisés comme condiments », dont l'ensemble, dans le tarif douanier, constitue les « Epices préparées », sont frappés à l'importation ou à la vente par le producteur d'une taxe unique de 6 %. Avant la parution du décret, les fruits et légumes confits étaient taxés comme conserves, lorsqu'ils étaient présentés sous récipients hermétiques. Le reclassement de ces produits

parmi les épices ayant pour effet de les rendre passibles d'un taux plus élevé, — ce qui devait produire une plus-value pour le Trésor — on réduisit à 6 % le taux sur les épices précédemment fixé à 6,30 %, afin de niveler le rendement de la taxe.

La taxation atteint les sauces employées à l'assaisonnement, qu'elles proviennent de viandes, de poissons ou de végétaux, ou se présentent sous forme de jus, gelées ou sucs épicés, et les moutardes, présentées telles qu'on les utilise dans le commerce ou simplement en farines, poudres, sons, grumeaux, ou tourteaux de moutarde blanche ou noire non deshuilée.

Les fruits confits entrant dans le champ d'application de la taxe comprennent les cornichons, concombres, olives, picholines, câpres, à la saumure ou au vinaigre, tandis que les « légumes salés ou confits » doivent s'entendre des légumes simplement confits dans le sel ou la saumure, dans l'huile ou dans le vinaigre, tels que les oignons, aulx, choux-fleurs. Remarquons qu'à l'égard de ces produits la qualité de producteur ne serait attribuée au commerçant les recevant en vrac que s'il les présentait à la vente dans des conditions tout à fait différentes de celles employées habituellement dans le commerce de détail, dans des boîtes serties, par exemple. Il est évident, d'autre part, que l'épicier qui mettrait lui-même au vinaigre des cornichons reçus en saumure se constituerait fabricant et serait redevable de la taxe unique.

Enfin, les extraits alimentaires sont soumis à la taxe quelle que soit la forme sous laquelle ils sont mis en vente : tablettes, cubes, bouillons ou liquides.

Pâtes alimentaires. — Cette taxe de 5,50 % atteint les pâtes fabriquées à l'aide des blés durs : pâtes d'Italie,

nouilles, vermicelles, macaronis, que ces pâtes soient ou non fourrées de viandes (raviolis, tortellinis...).

Tapiocas. — Les tapiocas bruts en grumeaux, concassés et granulés, y compris les produits dits perles ou perlés et criblures, sont désormais imposés à un stade unique, à raison de 7 %.

Confitures. — Les confitures sont soumises à une taxe de 4,60 %. Seule la nature des produits entre en considération pour l'imposition ; peu importe le mode de présentation : les confitures livrées en pots simplement fermés par une membrane ou par un couvercle vissé suivent le même régime que celles contenues dans des boîtes soudées. Il n'y a pas davantage à distinguer si elles sont simplement des préparations de fruits telles que marmelades de pommes ou poires, pulpes de fruits, cuites sans sucre ni miel, à seule fin d'être conservées quelque temps.

Remarquons cependant que, dans certains cas où des produits peuvent être classés dans deux catégories différentes, il y a lieu d'envisager les proportions de mélanges : ainsi les écorces d'oranges, de citrons conservées dans un liquide sucré à moins de 50 % suivent le régime des confitures. Si cette proportion est dépassée, le fruit n'est plus considéré que comme l'accessoire du produit définitif et elles supportent la taxe propre aux confiseries au sucre, ce qui est somme toute fort logique, le taux applicable étant celui des denrées entrant dans la composition pour la plus grande part.

Conserves et produits assimilés. — Deux taux ont été prévus pour ces produits : un taux de 5,20 % pour les conserves de poissons, crustacés conservés au naturel, marinés ou simplement préparés, huîtres marinées,

tandis que les fruits, les légumes conservés ou confits, les truffes, gibiers, volailles, lapins, foie d'oie ou de canard, viandes de conserves, exception faite des conserves se composant uniquement de viande de porc couvertes par la taxe à l'abatage, sont taxés à raison de 4,60 %.

Cette énumération n'est pas limitative, mais la taxe unique n'est due sur les produits que nous venons de citer que lorsque ceux-ci se trouvent à l'état de conserves, c'est-à-dire, pour reprendre les termes de l'article 2 du 5 février 1935, placés sous « récipients hermétiques ». Il est donc nécessaire que les contenants soient clos par une fermeture parfaite qui empêche, soit la pénétration, soit la sortie de l'air, et permette la conservation des produits ; peuvent être considérés comme hermétiques les boîtes soudées, les verres, vases dont le couvercle est vissé ou serti et ne peut être enlevé sans détérioration. Le fait pour une boîte d'avoir une soupape pour l'échappement des gaz, comme cela se rencontre pour les conserves de choucroute fraîche, lui enlève sa qualité d'hermétique et les produits ainsi présentés ne peuvent être taxés comme conserves.

La taxe est donc due moins en raison de la nature des produits, qui doivent cependant être alimentaires, qu'en raison de leur présentation en récipients hermétiques. Toutefois, comme le principe de l'exigibilité de la taxe du chiffre d'affaires sur les laits condensés sucrés est soumise à l'avis du Conseil d'Etat, l'Administration a décidé de surseoir à la perception de la taxe unique sur ces produits jusqu'au prononcé de l'arrêt.

Dérivés et sous-produits consommables du lait. — L'article 57 de la loi du 16 avril 1930 complété par la loi du 1^{er} avril 1935, n'avait exonéré de la taxe sur le chiffre

d'affaires que le commerce autre que celui de détail des dérivés et sous-produits consommables du lait, au cours des opérations de transformation et d'affinage dans les régions d'origine ; ce régime d'exception à l'égard de ces régions ne pouvait manquer de déclancher les protestations des personnes non bénéficiaires de l'exonération, qui entendaient l'égalité de tous les commerçants de gros au regard de la taxe.

Le décret du 5 septembre 1935 mit fin à cette anomalie en créant pour tous les sous-produits et dérivés consommables du lait une taxe au détail de 2 % qui frappe soit les importations soit les ventes faites à l'intérieur, en vue de la consommation en l'état par les destinataires.

En d'autres termes, au lieu de frapper le producteur, difficile à atteindre en raison de sa qualité d'agriculteur, la taxe est placée, en principe, sur le détaillant.

Les produits visés par la loi doivent s'entendre des produits fabriqués exclusivement avec du lait (beurres, crèmes, fromages) sans addition d'autres produits ; les laits condensés sucrés demeurent, en raison de l'emploi de sucre dans leur fabrication, passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires à chaque transaction. Il est vrai que la question a été soumise au Conseil d'Etat, mais l'imposition reste inchangée tant que l'arrêt n'est pas rendu.

La taxe est exigible de toute personne quelle que soit sa qualité, détaillant, grossiste, semi-grossiste, de sociétés telles que les coopératives de production, dès l'instant qu'il s'agit de produits vendus pour être consommés ou offerts à la consommation dans l'état où ils ont été fabriqués. Une réduction de la moitié de leur montant est prévue pour les livraisons effectuées à des organismes ou établissements de consommation tels que restaurants,

pensionnats, hôpitaux, débiteurs de boissons par les personnes autres que les détaillants et qui se livrent exclusivement à la vente en gros.

L'existence de la taxe unique sur les dérivés et sous-produits consommables du lait entraîne l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les affaires de ventes, commissions, courtages, importations, autres qu'à la consommation ainsi que sur les opérations de façon portant sur ces produits : les conditions du marché sont ainsi égalisées et la création de la taxe unique n'aura pas été sans intérêt pour ceux qui se plaignaient du régime antérieur.

Cependant, la forme même de l'assiette de cette taxe en fait une exception parmi les taxes uniques. En réalité, on cherchait moins à réduire le nombre des assujettis qu'à supprimer les anomalies du régime antérieur.

*
* * *

En définitive, la, ou plutôt les taxes uniques sur les produits d'alimentation constituent la pierre maîtresse de la réforme fiscale de 1934. L'utilité de cette réforme n'est pas contestable puisque, grâce à elle, près de 500.000 épiciers ont pu être libérés de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Est-ce à dire qu'elle soit parfaite et que des retouches ou compléments ne puissent être apportés ? Nous ne le pensons pas.

On ne comprend pas très bien, par exemple, pourquoi les taxes sur le chocolat, le tapioca ne sont pas perçues à l'importation, sur les quantités de cacao ou de tapioca brut arrivant de l'étranger. A la rigueur même, la taxe

sur les pâtes alimentaires pourrait être exigée à l'importation des blés durs, cette variété de céréales n'étant pas produite en France.

Par ailleurs, la taxe unique sur les conserves devra être étendue aux laits condensés sucrés si le Conseil d'Etat refuse à ces produits la qualité de dérivés du lait.

Enfin, le groupe des taxes sur les produits d'alimentation pourrait sans doute être complété par une taxe sur les produits qui parviennent généralement au consommateur par l'entremise des épiciers, tels les produits d'entretien (cirages, encaustiques) et les articles de ménage (balais, etc.).

Section XII

Spécialités pharmaceutiques

La taxe unique sur les spécialités pharmaceutiques présente cette particularité d'être une taxe de remplacement non seulement de l'impôt en cascades mais encore de l'impôt indirect qui grevait ces produits. En effet, son institution, par l'article 6 du décret du 19 juillet 1934, coïncide avec l'abrogation, par l'article 11 du même décret, des impôts de consommation institués par la loi du 30 décembre 1916.

La nouvelle taxe frappe « les spécialités pharmaceutiques — à l'exception des savons soumis eux-mêmes à la taxe unique qui leur est propre — et les poudres, sels, comprimés, et généralement tous les produits préconisés comme destinés à préparer des eaux minérales artificielles et des boissons gazéifiées ».

L'article 7 du décret d'institution définit d'ailleurs les spécialités pharmaceutiques « les produits simples et composés, sans distinction entre ceux destinés aux hommes et ceux destinés aux animaux jouissant de qualités curatives ou préventives, auxquels le fabricant attache une dénomination particulière ou dont il réclame soit la propriété d'invention, soit la propriété exclusive, ou enfin dont il recommande l'emploi au moyen d'une publicité quelconque ». Cette dernière précision enlève au fabricant la possibilité, que comportaient les anciens systèmes d'imposition, de se soustraire à la taxe en réservant sa publicité aux praticiens ou en enlevant aux produits le caractère de remèdes secrets par l'indication de la formule sur les étiquettes.

Il résulte de la définition légale que la spécialité pharmaceutique n'est pas obligatoirement un médicament ; peu importe qu'elle possède ou non des qualités curatives ou préventives : la taxe est exigible dès l'instant que de telles qualités lui sont attribuées.

Par exemple, le plus banal des chocolats du commerce deviendrait une spécialité taxable si le vendeur lui attribuait la propriété de guérir ou de prévenir la grippe. Cependant, ne constitue pas une affectation de propriétés curatives ou préventives le fait de recommander un produit de composition connue en s'appuyant sur les vertus qui lui sont naturelles. Ainsi, ce n'est pas donner au vin le caractère d'une spécialité que de déclarer qu'il est tonique. Au contraire ce caractère ressortirait d'une réclame tendant à faire croire qu'on y a ajouté des vitamines, même si, en fait, le produit n'a reçu aucune préparation spéciale.

Une circulaire administrative du 25 février 1935 donne

force détails sur les cas de publicité à retenir, mais nous entendrons par ce terme tous les moyens propres à faire connaître les produits visés, sauf, en ce qui concerne les produits fabriqués par un pharmacien — et un pharmacien seulement — les réclames et affiches apposées par ce dernier à l'intérieur de son officine.

Le caractère spécial de la taxe pourrait entraîner sa superposition à d'autres taxes uniques dans l'hypothèse où des produits soumis à ces taxes recevraient, sans modification de leur composition, une attribution de vertus curatives ou préventives. En fait, il n'en est pas ainsi et l'Administration admet que les ventes d'huiles minérales à un fabricant de spécialités pharmaceutiques soient exonérées de la taxe de 8 % ; si les importations ont été opérées en suspension du paiement de ladite taxe, la seule taxe exigible lors de la vente à la consommation des spécialités pharmaceutiques est celle prévue par l'article 6 du décret du 19 juillet 1934 : ainsi en a décidé l'Administration des Contributions indirectes en accord avec l'Administration des Douanes.

Cette substitution de taxe n'est admise que si les produits reçus en franchise sont revendus sans transformation ni mélange ou complément d'affinage — les opérations purement commerciales, comme les mises en tubes ou boîtes ne font pas obstacle à cette faveur, — et si les redevables s'engagent à payer la taxe de 8 % sur les quantités qui seraient employées à d'autres fins que la fabrication de spécialités pharmaceutiques.

Rien n'a été prévu à l'égard des autres taxes uniques ; nous croyons, cependant, qu'il serait, en équité, difficile à l'Administration de réclamer la taxe unique sur les corps gras, en ce qui concerne les huiles de ricin ou

autres auxquelles serait attribué le caractère de spécialités.

Inversement les savons médicaux sont rangés parmi les produits soumis à la taxe unique sur les corps gras (art. 51 du Code), mesure dont il paraît ressortir que la taxe unique sur les spécialités pharmaceutiques n'est pas exigible sur ceux de ces savons auxquels sont attribuées des vertus curatives ou préventives. Cependant cette dernière imposition serait, en droit, assez fondée car une certaine différence existe entre le savon médicinal et celui auquel est attribué le caractère de la spécialité pharmaceutique défini ci-dessus.

Au nombre des produits taxables figurent les pastilles médicamenteuses vendues essentiellement par les pharmaciens, les bonbons renfermant des principes préventifs ou curatifs et rentrant dans l'une des catégories visées à l'article 75 du Code des taxes uniques. Mais l'Administration ne réclame pas sur ces produits la taxe de 6 % propre aux produits de confiserie ; cette taxe est au contraire seule exigée pour les pâtes pectorales, les pâtes de réglisse, les menthes digestives dont la vente n'est pas le monopole des pharmaciens, mais que l'on trouve dans le commerce, chez les confiseurs en particulier.

La circonstance que la taxe unique atteint les produits non en raison de leur nature, mais en raison des qualités qui leur sont attribuées entraîne certaines conséquences originales dans l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'importation. C'est ainsi que ne sont pas dispensées de ces taxes les importations et les ventes de produits pharmaceutiques quand ceux-ci arrivent en vrac, boîtes ou paquets, sans indication de prix,

en vue de recevoir la présentation en spécialités pharmaceutiques ; à ce stade, en effet, la spécialité pharmaceutique n'est pas née et la taxation est impossible. L'acquiescement des droits d'importation n'empêche pas bien entendu la taxe unique d'être exigée lors de la mise en vente des produits, lorsque le conditionnement définitif leur a donné le caractère de spécialités.

Les mêmes considérations font soumettre à la taxe de droit commun les livraisons, opérées par un façonnier à un propriétaire de spécialités pharmaceutiques, de produits en vrac ou sous emballages qui ne revêtent pas encore le caractère de spécialités.

La taxe, dont le taux a été fixé à 5 % est due par le fabricant ou producteur, soit à l'importation, soit sur les ventes à l'intérieur ou, ce qui y est assimilable, sur les livraisons d'un fabricant à un magasin de détail lui appartenant ; bien entendu ce n'est pas le prix de vente par le fabricant qui sert de base au calcul de la taxe, mais le prix de vente au détail, impôt compris, prix dont l'inscription sur les étiquettes, en caractères apparents, est obligatoire.

Cette disposition constitue la règle à laquelle il n'est fait exception que dans un but d'intérêt social. C'est pour des considérations de cet ordre que l'article 9 du décret du 19 juillet 1934 tolère le calcul de la taxe sur les prix de cession quand les destinataires sont des hôpitaux ou hospices nationaux, départementaux ou communaux, ayant le caractère d'établissements publics de bienfaisance, ou des hôpitaux privés reconnus d'utilité publique. Pour déjouer toute tentative de fraude et livraison fictive, il a été prévu que cette faveur ne s'attacherait qu'aux produits dont la livraison aux établissements précités est

faite directement et sur commandes écrites ; et pour éviter que les spécialités pharmaceutiques ainsi vendues soient remises en vente et échappent ainsi à la taxation normale, la loi exige qu'elles soient livrées en vrac ou sous conditionnement spécial comportant pour toutes indications le nom et l'adresse du fabricant, la désignation ou la formule du produit et, en caractères rouges très apparents, la mention « Produits réservés aux hôpitaux ; vente interdite », et à un prix inférieur, d'au moins la réduction de l'impôt, à celui pratiqué pour les mêmes produits à l'égard des grossistes.

Hormis ce cas, toute vente par le producteur rend exigible la taxe de 5 %, calculée sur le prix de vente au détail, mais il reste entendu que seules les spécialités pharmaceutiques, dont l'article 7 du décret d'institution donne les caractéristiques, suivent ce régime. Les produits dits « spécialités d'officine », que les pharmaciens préparent dans leur officine, et non par l'intermédiaire de façoniers ou dans des laboratoires spécialisés, pour la vente exclusive à leur clientèle, sans aucune publicité et exclusivement au détail, ne sont pas taxables à 5 % et restent soumis à la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires.

Ces dispositions de l'article 4 du décret du 25 juillet 1934, en faveur des spécialités d'officine doivent être interprétées à la lettre : seule la publicité à l'intérieur de l'établissement producteur et vendeur ne fait pas perdre, nous l'avons signalé au début de cette étude, le bénéfice de l'exonération partielle.

La taxe unique sur les spécialités pharmaceutiques n'est pas exigée, comme c'est la règle en la matière, lorsque le fait générateur fait défaut : les spécialités expédiées sous forme d'échantillons gratuits aux docteurs, pharma-

ciens, sont dispensées de la taxe à condition cependant que leur présentation soit spéciale et que la mention « échantillon 'gratuit » figure apparemment pour empêcher la mise en vente. Mais, en conséquence, la fabrication à façon de ces échantillons donne lieu au paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Quant aux ventes directes à l'exportation par les producteurs ou les commerçants de spécialités pharmaceutiques, elles sont exonérées de la taxe unique sous certaines conditions déjà envisagées.

Enfin, et cela tient au fait que la taxe est calculée sur le prix de vente au détail, d'après les prix marqués, les ventes de producteur à producteur ne bénéficient de la suspension de la taxe que lorsque c'est nécessaire pour permettre ultérieurement l'exportation en franchise.

Comme conséquence de l'institution de la taxe unique, les opérations de ventes, commissions, courtages et de façons des spécialités pharmaceutiques sont exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires quelles que soient les personnes qui s'y livrent et sans égard, pour les façoniers, droguistes, aux produits qu'ils fournissent eux-mêmes ou reçoivent de leurs commettants. Mais l'exonération ne s'attache qu'aux spécialités elles-mêmes, et les produits appelés à être utilisés dans leur fabrication sont, jusqu'à leur destination définitive, imposés selon le droit commun.

La taxe unique sur les spécialités pharmaceutiques est d'une application aisée en ce qui concerne les produits pharmaceutiques, l'obligation d'indiquer les prix de détail existant depuis longtemps en vertu de règlements spéciaux de la pharmacie. La difficulté naît en matière de produits vétérinaires, cette obligation n'existant pas :

les produits sont, en effet, vendus la plupart du temps directement aux vétérinaires qui les emploient eux-mêmes et en comprennent le prix dans leurs honoraires, très variables selon les circonstances ou les personnes. De légères modifications dans la spécification des produits taxables et les obligations des fabricants pourraient mettre un terme à cette anomalie.

Section XIII

Produits de parfumerie

Le caractère somptuaire de la plupart des produits de parfumerie avait été retenu, dès le début de l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour donner lieu à l'application d'un taux majoré. Mais cette imposition à raison, soit du prix, soit de la nature des produits, engendra des fraudes. Elle fut supprimée par la loi du 4 avril 1926, portant création d'une taxe à la fabrication ou à l'importation, taxe que, dans l'espoir de faciliter les exportations, l'on abrogea quelques années plus tard, pour revenir à l'application des précédents taux majorés. Mais la « taxe de luxe » était fortement battue en brèche et sa suppression constitua l'une des conditions du vote de la réforme fiscale prévue par la loi du 7 juillet 1934.

La réforme qui suivit institua une taxe unique sur tous les produits de parfumerie (art. 12 et 13 du décret du 19 juillet 1934). Celle-ci frappe, au taux de 7 %, depuis le 1^{er} août 1934, les produits de parfumerie et de toilette, y compris les dentifrices. Sont considérés comme produits

taxables, sans d'ailleurs que cette énumération soit limitative, les parfums, essences, extraits, crèmes, poudres, fards, teintures, les produits dits de beauté destinés à l'usage externe, mais non les savons, déjà soumis depuis la loi du 7 avril 1932 à la taxe unique sur les corps gras, de même taux d'ailleurs que la taxe que nous étudions, ni tout autre produit dont la définition le rendrait passible d'une taxe propre.

Ainsi qu'en matière de spécialités pharmaceutiques, c'est l'attribution de propriétés ou plus exactement l'affectation à un usage déterminé qui détermine l'exigibilité de la taxe. Peu importe que le produit soit ou non parfumé, qu'il ait ou non une action bienfaisante sur l'épiderme, le seul fait qu'il est affecté à la parfumerie ou à la toilette rend possible l'application de la taxe. Peu importe aussi, naturellement, que les matières premières entrant dans la fabrication de ces produits aient supporté une autre taxe unique : c'est ainsi que sont passibles de la taxe de 7% les vaselines additionnées de substances odoriférantes.

Par contre sont écartés de la taxation et restent sous le régime normal de l'impôt sur le chiffre d'affaires les produits parfumés en eux-mêmes, mais dont l'utilisation en l'état n'est pas possible et qui servent seulement à la préparation de produits parfumés : les parfums artificiels, l'essence concrète de jasmin, la vanilline qui entrent comme matières premières dans la fabrication de produits taxables ne supportent que la taxe ordinaire de 2%. De même, les produits servant non à la parfumerie ou à la toilette mais au fonctionnement des machines à onduler ne sont pas soumis à la taxe spéciale.

La taxe est exigible, en principe, dès l'accomplisse-

ment du fait générateur, en l'occurrence l'importation ou la vente par le producteur ; elle est calculée sur le montant du prix de vente et due soit par l'importateur soit par le producteur.

La taxe, conformément à la règle admise en la matière, ne frappe que les livraisons à la consommation ; sa suspension est accordée quand les importations ou les ventes de producteurs sont effectuées à destination d'autres producteurs, sous réserve de la tenue de comptes spéciaux et d'engagement envers l'Administration au cas où les produits vendus en franchise viendraient à être livrés à la consommation. L'exonération est admise pour les exportations directes par le producteur, mais les simples commerçants, dûment autorisés, peuvent se prévaloir du même droit et même obtenir, par imputation, la répétition des droits antérieurement acquittés sur les produits exportés. Enfin une dérogation à l'article 3 du décret du 25 juillet 1934 autorise aussi les producteurs à recevoir, sous certaines conditions, les produits libérés de toute taxe.

L'institution de la taxe unique a eu pour conséquence d'exempter de l'impôt sur le chiffre d'affaires les transactions portant sur les produits de parfumerie et de toilette, mais l'Administration est fondée à réclamer le paiement de la taxe ordinaire sur le montant des sommes encaissées par un utilisateur de produits de parfumerie, un coiffeur par exemple, pour ses travaux et prestations de service.

A l'usage, la taxe unique sur la parfumerie s'est révélée d'application facile ; son incidence est faible sur les prix en raison de la nature même des produits dont la vente procure de gros bénéfices aux revendeurs.

Section XIV

Automobiles

Si elle ne fut pas accueillie avec enthousiasme par les nouveaux débiteurs de taxes uniques, la réforme fiscale de juillet 1934 ne déclencha pas cependant de protestations trop véhémentes de la part des intéressés et se révéla en ce qui concerne surtout la taxation des produits d'alimentation et des boissons, d'une utilité pratique certaine pour le commerce de détail. Mais il est évident que le mouvement de création des taxes uniques allait marquer un temps d'arrêt, pendant lequel l'Administration étudierait les réactions des assujettis nouveaux, leurs observations, leurs suggestions. Il fallait savoir, enfin, si les résultats attendus allaient être satisfaisants, tant au point de vue de la technique des taxes que du rendement escompté, en un mot il fallait laisser le temps aux redevables comme à l'Administration d'assimiler la réforme.

Néanmoins un an ne s'était pas écoulé qu'une nouvelle branche de revendeurs demandait à bénéficier d'une taxe unique. Une très vive campagne était entreprise par les commerçants en automobiles : garagistes, dépositaires, négociants, commissionnaires, pour obtenir la création d'une taxe unique sur les automobiles. L'institution en 1932 et 1934 des taxes sur les huiles minérales avait déjà diminué de notable façon le chiffre d'affaires taxable à 2 % des garagistes et marchands d'accessoires d'autos, vendeurs d'essences et d'huiles de graissage. Ils espéraient en outre qu'une taxe sur les automobiles et véhicules similaires, en les libérant entièrement de l'impôt sur

le chiffre d'affaires, supprimerait la raison d'être du commerce clandestin des voitures automobiles et mettrait fin aux litiges continuels surgissant au sujet de la détermination des bases imposables lors des échanges de voitures, des ventes avec reprise des voitures usagées et à la fraude couramment pratiquée qui consiste pour de nombreux intermédiaires à revendiquer la qualité de commissionnaires en vertu de contrats savamment rédigés, alors qu'en réalité ils achètent pour revendre. On espérait aussi que la détaxe complète permettrait le relèvement du prix des voitures d'occasion qui encombrant les garages et en faciliterait les reventes successives.

La loi du 31 décembre 1935 réalise partiellement la réforme. Sont désormais soumis à une taxe unique les automobiles ou cyclecars, carrossés ou non, leurs chassis, carrosserie et remorques. Cette taxe ne vise que les véhicules ou objets neufs quand ils viennent de l'intérieur ; par contre, quand ils proviennent de l'étranger, ils sont imposables à l'état neuf ou usagé. Sans l'imposition des importations de voitures usagées, en effet, il aurait été facile d'échapper à la taxe en utilisant quelque temps des voitures neuves à l'étranger et en les livrant en France après ce court usage. Notre industrie nationale a besoin de lutter contre la concurrence étrangère et la taxation des voitures usagées doit mettre un frein à l'inondation du marché par des voitures d'occasion de provenance étrangère.

Le décret d'application du 30 janvier 1936 précise que les tracteurs de tous genres sont compris parmi les véhicules répondant à la désignation d'automobiles ; il exonère en revanche de la taxe « les engins automobiles, exclusivement militaires tels que tanks, auto-mitrailleuses

comprenant un châssis spécial, spécifiquement militaire et qui sont vendus à l'armée ». D'autre part, la loi ne vise ni les motocyclettes et side cars ni les bicyclettes ni les pièces détachées, garnitures et accessoires, lesquels restent sous le régime de droit commun.

A la différence de l'ancienne taxe de luxe sur les automobiles créée par la loi du 25 juin 1920, modifiée par les lois du 30 mars 1923 et du 13 juillet 1925, la taxe atteint tous les véhicules dont nous avons donné l'énumération et non pas seulement ceux destinés habituellement ou accidentellement au transport des personnes. Les véhicules industriels sont aussi taxables, mais il a paru logique de les soumettre à un taux réduit, eu égard au nombre moindre de transactions dont chacun d'eux fait l'objet. On a été conduit ainsi à reprendre la dualité des taux instaurée par la loi du 29 avril 1926. La taxe est désormais de 4,30 % ; elle est réduite à 2,75 % pour les véhicules industriels, leurs châssis et carrosseries, qui comprennent les camions, camionnettes, tracteurs, remorques exclusivement aménagés pour le transport des marchandises, les autobus, autocars, camions aménagés et remorques destinés au transport des personnes en commun ou en groupe et contenant au moins 8 places aménagées en sus de celle du conducteur, enfin les ambulances, arroseuses et balayeuses, les auto-pompes et tous les véhicules aménagés pour une utilisation spéciale. En ce qui concerne la première catégorie, le transport d'ouvriers dont le concours est nécessaire pour le chargement et le déchargement des matériaux transportés ne fait pas obstacle à la réduction de la taxe du moment que le véhicule ne comporte pas d'aménagements spéciaux pour le transport des personnes ; l'entrepreneur peut aussi conduire à pied d'œu-

vre, ses ouvriers à l'aide d'une camionnette dont il a coutume de se servir pour le transport des matériaux et ne pas être débiteur de la taxe normale.

Mais la nature spéciale de l'industrie automobile et les habitudes commerciales qui s'y rattachent peuvent donner lieu à certaines évasions de l'impôt. Ainsi il arrive souvent qu'un châssis soit livré nu à un client. S'il est destiné à un usage industriel, il est passible de la taxe au taux réduit, mais le fabricant doit se faire délivrer par l'acheteur une attestation contenant, outre son identité, l'engagement d'utiliser le châssis, dûment identifié, à des fins industrielles et de payer le complément de la taxe pour le cas où il détournerait le châssis de la destination qu'il s'est engagé à lui donner. Par contre, si aucun engagement d'emploi n'a été donné, la taxe à percevoir est celle de 4,30 %, mais le redevable aura la faculté pendant deux ans, de se faire rembourser la différence de 1,55 % (4,30 — 2,75) en administrant la preuve que le châssis acheté a servi à la construction d'un véhicule industriel.

La taxe est exigible soit du vendeur étranger, soit du constructeur, soit du carrossier de l'intérieur (art. 2, § 2, du décret du 30 janvier 1936). Elle est due par le premier, au moment du dédouanement sur les véhicules importés à l'état neuf ou usagé, lorsqu'ils sont livrés directement à l'usager, et au taux que désignent l'usage apparent du véhicule et la facture l'accompagnant. Si la livraison a pour objet un châssis, sans mention d'affectation spéciale, ou si la forme du véhicule ne permet pas de le ranger d'office dans une catégorie, le receveur des Douanes est tenu de percevoir la taxe de 4,30 %, à moins que l'acheteur ne lui remette une attestation où il s'engage à lui donner

un usage industriel et à payer la différence entre 4,30 % et 2,75 %, si cette utilisation n'est pas réalisée : dans ce cas la taxe au taux réduit est seule exigible.

En ce qui concerne les véhicules importés en vue de la revente, la taxe unique ressuscite les précautions prises avant 1934 pour l'application de la taxe de luxe. C'est ainsi que la taxe unique n'est pas perçue sur lesdits véhicules, lors de l'entrée en France. Le paiement en doit être effectué lors de la vente s'il s'agit de constructeurs étrangers possédant en France une installation fixe et permanente : s'il ne s'agit pas de vendeurs étrangers ayant une installation fixe, la taxe est payée par un représentant que le vendeur étranger doit faire accréditer auprès de l'Administration des Contributions indirectes.

En ce qui concerne les véhicules fabriqués sur le territoire, les constructeurs et les carrossiers sont, en principe, les seuls débiteurs de la taxe. Est considérée comme constructeur, aux termes de l'art. 13 du décret du 30 janvier 1936 « toute personne qui, après avoir assemblé les différents organes nécessaires, fabriqués ou non totalement ou partiellement par elle, a construit un châssis automobile (carrossé ou non, assorti ou non d'une remorque) dont, lorsque la réglementation de la circulation l'y astreint, elle a fait recevoir le type par le service des mines, châssis auquel elle donne un numéro d'ordre dans la série à laquelle le véhicule appartient et dont la vente comporte la délivrance à l'acheteur d'une copie du procès-verbal de réception des mines avec certificat attestant que le véhicule livré est entièrement conforme au type ; la même qualité est donnée à celui qui vend sous son nom ou sa marque des châssis carrossés ou non, qu'il a fait fabriquer ou assembler par des tiers, le nom et la

marque étant considérés comme une garantie de fabrication, une cause de demande sur le marché et, par suite, un des éléments générateurs du prix ».

Quant au carrossier, l'article précité désigné comme tel, « toute personne autre qu'un constructeur, qui effectue en tout ou en partie, la construction de carrosseries ou de remorques ».

Il est toutefois des cas où la taxe est exigible, de personnes autres que celles désignées dans l'article 8 § 2 : ainsi un entrepreneur à façon (ou un artisan) qui se livre à des travaux de construction, d'aménagement, de finissage et de décoration, est tenu de déclarer ses opérations et d'acquitter la taxe unique sur le montant de la valeur commerciale des véhicules et objets traités. D'autre part, toute personne qui, postérieurement au 1^{er} février 1936, date d'entrée en vigueur de la loi, a mis en circulation un véhicule classé industriel et qui opèrerait des transformations de nature à lui donner une destination différente, est tenue de faire, avant usage du véhicule transformé, une déclaration au receveur des Contributions indirectes, dans laquelle elle mentionne outre ses nom, prénoms et qualité, les caractéristiques du véhicule primitif, la nature de la transformation, la date et la valeur d'achat du véhicule et la valeur commerciale actuelle du châssis et des autres parties du véhicule primitif qui ont été utilisées : elle acquittera aussitôt un supplément égal à la différence de 4,30 à 2,75 sur cette dernière valeur.

La taxe unique est exigible soit au moment de l'importation directe par l'usager, soit au moment de la vente par le constructeur ou le carrossier, lorsque celle-ci est effectivement et définitivement réalisée. Contrairement à la règle générale admise en matière de taxe unique, elle

porte sur le montant des encaissements, montant qui comprend tous les éléments du prix et notamment en ce qui concerne les affaires d'importation, le frêt, l'assurance, les transports, les droits perçus à l'entrée sur le territoire. Ce mode particulier d'assiette exclut le paiement par obligations cautionnées.

L'application de la taxe au moment de la vente, à l'intérieur, du véhicule neuf pouvait permettre à certains constructeurs d'échapper à la taxation. En effet, depuis le ralentissement des affaires, la crise de mévente, nombreux sont ceux qui ont annexé à leur industrie, une entreprise de transports ou de location, une compagnie de taxis, etc. Leur qualité de constructeur les aurait dispensé, en principe, du paiement de la taxe unique pour les véhicules qu'ils affectent à de tels usages, puisque le fait générateur, la vente, n'existe pas. Mais c'eût été autoriser une concurrence déloyale à l'égard des entrepreneurs de transport et des compagnies privées de location qui auraient, lors de l'achat de leurs voitures, acquitté le prix des véhicules majoré de la taxe. C'eût été aussi permettre aux constructeurs de jeter, après quelque temps d'usage, leurs voitures sur le marché et d'échapper ainsi définitivement à la taxe. Deux dispositions de la loi ont mis obstacle à ces tentatives d'évasion de l'impôt. L'une prévoit l'exigibilité de la taxe lors de la mise en circulation ou la location, pour l'exploitation des transports par un constructeur et un carrossier, des véhicules automobiles. La taxe est calculée dans ce cas sur la valeur commerciale des véhicules ou objets, déduction faite de la valeur qui aurait déjà supporté la taxation. Quant à l'autre disposition, elle permet de soumettre à la taxe, au cas où celle-ci n'aurait pas encore été acquittée,

les ventes, effectuées par un constructeur ou carrossier, de véhicules, châssis, carrosseries et remorques qu'il a mis en circulation, à l'état neuf, pour ses propres besoins.

La taxe unique sur les automobiles ne déroge pas à la règle commune aux taux *ad valorem* en ce qui concerne les ventes entre assujettis. Sont faites en suspension des droits les importations à destination de producteurs (constructeurs ou carrossiers) — les vendeurs étrangers y sont assimilés, nous l'avons vu, sous certaines conditions — les ventes de constructeurs entre eux, celles de carrossiers entre eux, celles de carrossiers à constructeurs. Toutefois les ventes de constructeurs à carrossiers ne peuvent être effectuées en suspension : elles entraînent, sur leur montant, l'exigibilité de la taxe. C'est la raison pour laquelle le carrossier qui vend une voiture carrossée par lui — mais dont le châssis et autres pièces ont déjà supporté la taxe unique — n'acquittera la taxe que sur la portion du prix correspondant à la valeur de la carrosserie. Cette portion taxable s'obtient en diminuant du montant total de la vente, celui du prix d'achat du châssis et autres pièces, majoré de 10 % (art. 10, décret du 30 janvier 1936). Une réfaction de 25 % de la valeur imposable est, au surplus, accordée aux carrossiers pour les ventes directes, aux seuls usagers, de carrosseries de leur fabrication.

La loi du 31 décembre 1935 ne prévoit qu'un cas d'exonération : celui des ventes faites pour l'exportation directe par les assujettis à la taxe.

L'existence de la taxe unique entraîne l'exonération de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'importation pour toutes les affaires de ventes, commissions, courtages et d'importation portant sur les objets énumé-

rés au début de la présente étude. Qui plus est — et par exception aux règles généralement admises en matière de taxe unique — les ventes et importations de pièces détachées, garnitures et accessoires, à l'état neuf, faites directement à destination des constructeurs ou carrossiers en automobiles ou cyclecars bénéficient de la même faveur.

Cette dernière exonération ne s'étend donc qu'à la vente ou à l'importation à destination de constructeurs ou de carrossiers ; le simple fournisseur ne bénéficie d'aucune exonération pour ses propres achats ou importations. Cependant comme cette disposition prise à la lettre, risquait de causer un grave préjudice aux marchands établis en France et approvisionnant non des particuliers, mais des constructeurs et carrossiers, il a été précisé que ces négociants pourraient procurer à leurs clients l'exonération de la taxe d'importation, à condition que la vente soit conclue avant le dédouanement.

De toute façon, l'exonération n'est pas acquise *de plano* aux constructeurs et carrossiers : ceux-ci doivent, pour en bénéficier, incorporer les pièces détachées ainsi reçues à des véhicules neufs destinés à être soumis à une taxe unique. Dans le cas contraire, en cas de vente ou d'utilisation à une réparation, ils sont deux fois débiteurs de la taxe de 2 % : une première fois pour la vente qu'ils effectuent, la base imposable étant constituée par le montant de la vente, une seconde fois pour la suspension injustifiée, la base étant cette fois de la valeur d'achat. Il est à prévoir que des difficultés surgiront lorsqu'il faudra retrouver le dit prix d'achat ; mais l'adoption d'un procédé forfaitaire résoudra sans doute ce problème délicat.

Pour la sauvegarde des intérêts du Trésor, la loi prescrit aux intéressés de tenir une comptabilité matières qui leur permette de justifier de l'emploi des pièces reçues en exonération de la taxe. Un arrêté ministériel du 30 janvier 1936 donne une liste non limitative des pièces détachées, garnitures et accessoires d'automobiles, susceptibles de bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le chiffre d'affaires. On a classé comme tels tous les articles ouvrés et façonnés dont la destination n'est pas douteuse, à l'exclusion de ceux constituant des « pièces détachées de pièces détachées » et de ceux ne pouvant être adaptés aux voitures sans préparation préalable. Ainsi a-t-on considéré comme pièces détachées les carburateurs mais non les flotteurs et goupilles de carburateurs ; il est à présumer, en effet, que de tels articles ne sont reçus par les constructeurs d'automobiles que pour servir à des réparations. Les draps en pièces ne figurent pas sur la liste des accessoires tandis qu'on y trouve les « rideaux spécialement préparés pour être adaptés à une voiture ».

Il est facile d'entrevoir combien le contrôle du service va se révéler délicat, combien nombreux vont être les litiges. Il s'agit, sans doute là, d'une situation provisoire que dénouera la taxe unique sur les pièces détachées.

Tels sont les traits essentiels de la taxe unique sur les automobiles. Sa création est trop récente pour qu'on puisse porter sur elle un jugement définitif. Si elle diminue le chiffre d'affaires imposable des intermédiaires, son incorporation au prix de vente n'aidera certainement pas le constructeur à écouler ses voitures. Il est même à présumer que, pour les voitures neuves, une partie de la taxe restera à la charge du fabricant qui, avec la crise

actuelle de mévente, pourra difficilement augmenter le prix de vente de ses voitures.

D'autre part, pour que la réforme fût pratique, il eut fallu que la taxe unique frappât également, comme le faisait l'ancienne taxe de luxe, les side cars, les motocyclettes et autres véhicules similaires. En outre, la question des « échanges standard » de moteurs et autres pièces ainsi que celle des réparations restent encore en l'état, malgré le désir évident que l'on a d'éviter la dualité des systèmes d'imposition.

Pour toutes ces raisons, nous estimons que la taxe unique sur les automobiles n'est qu'une étape dans la voie de l'application de la taxation unique à l'industrie des moyens de transport et que la création de taxes sur les vélocipèdes, motocyclettes, pièces détachées s'imposera rapidement.

CHAPITRE IV

RÉGIME DU FORFAIT OBLIGATOIRE

Après la création des premières taxes uniques, l'extension de la réforme à des produits d'importance industrielle et commerciale plus grande ne sembla pas donner entière satisfaction à ceux qui avaient escompté une diminution notable du nombre des redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires. La réforme fiscale, prévue par la loi du 6 juillet 1934, n'allait pas davantage fournir de résultat bien probant : le décret-loi du 19 juillet, cependant, instaurait un nombre imposant de taxes uniques sur les produits d'alimentation, boissons, produits de parfumerie et spécialités pharmaceutiques dans le but de libérer des formalités inhérentes à la taxe sur le chiffre d'affaires la majorité des épiciers, des débitants, des pharmaciens et autres détaillants. Mais l'existence de ces taxes de remplacement n'empêchait pas, hélas, ces commerçants d'être soumis aux même formalités, disproportionnées il est vrai avec le montant du chiffre d'affaires, pour les quelques opérations encore passibles du taux de 2% : les ventes de bois de chauffage, produits chimiques pour les marchands de charbons et négociants en corps gras, de fruits de provenance française pour les marchands de primeurs et épiciers, les ventes de café en infusions,

repas, casse-croûte pour les débiteurs et restaurateurs et un certain nombre de prestations de services étaient de celles-là.

Pour libérer entièrement ces catégories de revendeurs les articles 37 et 38 du décret précité instituent le forfait « obligatoire » qui dispense des formalités mensuelles et des obligations attachées au système un grand nombre de petits commerçants.

Le régime du forfait, réglementé par la loi du 6 avril 1923, complétée elle-même par le règlement d'administration publique du 9 novembre 1924 permettait au redevable d'acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires sur une base établie d'après le chiffre d'affaires de l'année précédente. Il adressait, à cet effet, une demande expresse à l'Administration qui, dans les cas déterminés par la loi, ne pouvait le lui refuser. Le forfait facultatif pour le redevable était donc obligatoire pour l'Administration.

Tout différent est le régime issu du décret du 19 juillet 1934. Le forfait est obligatoire pour l'Administration et pour le contribuable quand celui-ci réunit les conditions suivantes : il doit être redevable au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires et non un assujetti à une taxe unique et exercer à titre principal le commerce de produits soumis à la taxe unique ; l'économie même du système repose sur ces deux points essentiels.

D'autre part, le but de la réforme étant de libérer les petits commerçants, un maximum d'affaires imposables à 2% a été prévu pour limiter le nombre des redevables forfaitaires : l'article 37 le fixe à 300.000 fr. Ce chiffre est déterminé « compte tenu de toutes les opérations soumises à l'impôt, qu'il s'agisse de ventes ou opérations assimilées ou encore de prestations de services ».

L'établissement du forfait suppose qu'on est à même, pour en fixer les bases, de s'appuyer sur les résultats d'exploitation des années antérieures ; il s'ensuit que le forfait obligatoire n'est applicable qu'aux redevables exerçant leur commerce depuis un an au moins, le point de départ de l'année étant le 1^{er} janvier. Une dérogation est cependant admise pour les industries saisonnières : l'Administration considère, en effet, qu'il est inutile d'envisager une année entière mais que la durée de la campagne annuelle entière, telle qu'elle se présente suivant la branche du commerce, suffit pour la fixation du délai. La pluralité d'établissements ne met pas obstacle au forfait obligatoire : un redevable, propriétaire de deux ou plusieurs magasins de détail ou dont une exploitation saisonnière est annexée à un magasin permanent de ventes, est soumis au même système du moment que le montant total de ses affaires ne s'élève pas à plus de 300.000 fr.

Ainsi le redevable sera obligatoirement soumis au forfait dès qu'il réunira les conditions ci-dessus exposées. Mais si le régime seul est obligatoire, la fixation de la base imposable demeure le fait de l'une et l'autre partie. Si ces dernières s'entendent sur le chiffre à retenir, le forfait est aussitôt conclu. Si, au contraire, il y a désaccord, l'Administration évalue le chiffre d'affaires et le notifie à l'intéressé. Cette notification ouvre une période de 20 jours pendant laquelle celui-ci peut demander que l'évaluation soit effectuée par la commission spéciale. Cette commission paritaire, composée d'un conseiller de préfecture, du directeur des Contributions directes et du directeur des Contributions indirectes, du directeur de l'Enregistrement et de trois représentants des intéressés

désignés par la Chambre de commerce ou le Ministre du Commerce, siège au chef-lieu du département. Elle est saisie par une demande de l'intéressé établie sur papier libre ; cette demande contient les nom, prénoms, domicile du redevable, la situation de son ou ses établissements et tous renseignements intéressant l'instance ; les réclamations et observations y sont mentionnées. Réunie sur convocation du Président, la commission départementale instruit la demande, prend communication des livres et autres documents qui lui ont été fournis, et entend, si cela est nécessaire, le redevable. Puis elle statue : sa décision est sans appel, par conséquent imposable tant à l'intéressé qu'à l'Administration.

Le montant du forfait fixé soit par le directeur, soit par la commission, est arrêté pour une période de deux ans ; exceptionnellement les forfaits conclus ou révisés à compter du 1^{er} août 1934, lors de la réforme fiscale du 19 juillet, sont valables jusqu'au 31 décembre 1936. Le forfait, sa durée expirée, se poursuit par tacite reconduction pour un an et ainsi de suite d'année en année. Il prend fin en cas de dénonciation par l'Administration ou le redevable, mais cette mesure ne peut avoir pour objet que de faire modifier les bases du forfait, le caractère obligatoire de celui-ci empêchant le retour au régime des déclarations mensuelles. Quand elle est possible, la dénonciation, par le redevable, est faite par lettre recommandée au directeur départemental des Contributions indirectes dans les deux derniers mois soit de la deuxième année de la période initiale de deux ans, pour laquelle le forfait a été conclu, soit de chacune des années pour lesquelles il a été renouvelé par tacite reconduction. Lorsque l'initiative vient de l'Administration, une simple notification, dans les mêmes délais que ci-dessus, suffit.

Malgré son caractère « obligatoire », il est évident que le forfait tombe si le commerce vient à disparaître. Le changement de nature de celui-ci autoriserait même l'Administration à demander sa suppression ou l'établissement de nouvelles bases. Comme, d'autre part, malgré les conditions de fond exigées, ce régime a un caractère plus personnel que réel, la cession du commerce à une autre personne n'entraîne pas pour celle-ci l'obligation de continuer le forfait de son prédécesseur ; on doit tout de même admettre, comme en matière de forfait ordinaire, que les cessionnaires et successeurs peuvent, sous la réserve que les conditions d'exploitation ne seront pas sensiblement modifiées, être substitués aux cédants dans toutes les conditions de base taxable et de durée ; mais ils doivent en faire la demande à l'Administration

Les termes de l'article 46 du Code du chiffre d'affaires qui vise « les redevables autres que les assujettis à la taxe unique » semblent écarter du régime forfaitaire tous les redevables de taxes uniques. Mais certaines de ces taxes concernent des industries dont la concentration est encore très imparfaite. Pour mettre fin aux plaintes des petits producteurs qui trouvaient — non sans raison — les formalités qu'entraîne la taxe unique très disproportionnées aux intérêts en jeu, l'Administration décida que le forfait pourrait être accordé aux commerçants qui fabriquent accessoirement des produits soumis à une taxe unique et aux producteurs des mêmes produits se livrant exclusivement à la vente des produits de leur fabrication. Ainsi les commerçants accessoirement producteurs peuvent, sur leur demande, être admis au forfait. Pour que satisfaction leur soit donnée, il faut que le montant total de leurs affaires ne dépasse pas 300.000 fr.,

ce chiffre comprenant les affaires taxables au taux normal et celles passibles d'une taxe unique. La fabrication doit, au surplus, être accessoire : ce dernier caractère est réputé existant si la vente de ces produits n'excède pas le quart du chiffre d'affaires total. Enfin le forfait n'est consenti que si ces produits sont vendus au détail, ou, s'ils sont livrés à d'autres détaillants, que ces ventes ne constituent pas le principal du commerce.

Quant aux petits producteurs, indiqués précédemment, la même faculté de souscrire un forfait leur est accordée si leurs ventes ont lieu au détail ou accessoirement à d'autres détaillants et si le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 60.000 fr.

La création du forfait obligatoire pour les commerçants vendant des produits taxés, la possibilité pour les petits producteurs d'être admis au même régime contribuent certainement à réduire le nombre des redevables et l'un des avantages indirects des taxes uniques peut enfin être invoqué avec succès. Bien mieux, comme certains commerçants restaient, malgré la réforme, sous le régime normal du chiffre d'affaires, on conçut l'idée d'étendre l'application de la formule forfaitaire à certains redevables de la taxe normale.

On ne manque pas d'être étonné de la place importante qu'occupe dans cette réforme fiscale, le régime forfaitaire qui, depuis sa réglementation en 1923, n'avait provoqué aucun bouleversement notoire dans notre système de taxes indirectes.

L'insistance avec laquelle l'Administration désirait la suppression du nombre des redevables suffit-elle à faire admettre ce régime qui, à côté de quelques avantages, présente des inconvénients économiques et fiscaux incontestables ?

Le régime du forfait présente des avantages sensibles pour les petits commerçants : il est avant tout commode. Les redevables sont désormais dispensés de tenir une comptabilité ou un livre spécial où chaque vente ou prestation de service devait être inscrite et de conserver leurs livres comptables et factures d'achat pendant trois années. Ils n'ont pas à fournir de relevés mensuels de leurs affaires et à acquitter immédiatement l'impôt : le paiement de la taxe est, en effet, effectué entre les mains du receveur des Contributions indirectes par quart tous les trois mois.

Les agents du fisc n'ont plus le droit de contrôle prévu par l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, et les articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920, et ne peuvent, en aucun cas, exiger la communication des livres ou autres pièces.

A l'égard du service, le système, diminuant le nombre des redevables soumis au régime mensuel, simplifie la tenue des comptes de constatation et de recouvrement et permet aux agents de contrôle de porter leurs efforts et d'orienter leurs vérifications dans les entreprises de plus grande importance.

Quoi qu'il en soit, le principe même du forfait est critiquable. Il s'analyse en fait en une approximation : on établit l'impôt sur une base problématique — en général le chiffre d'affaires de l'année écoulée — qui sera, croit-on, égale au chiffre d'affaires réalisé. De toute façon, à moins d'une coïncidence extraordinaire, sur laquelle il serait naïf de compter, il y aura un perdant et un gagnant. Avec le forfait facultatif, le Trésor joue souvent le rôle de perdant : le redevable n'accepte le forfait que si les conditions lui procurent un avantage certain. Pourquoi en effet s'exposerait-il à une sentence

de la commission paritaire qui ne lui procurerait qu'une perte ou même un gain improbable ?

Le bénéfice qu'il retire de ce « marché » passé avec l'Etat ne profitera qu'à lui seul, car il ne vendra pas ses produits moins cher que ses concurrents qui acquittent la taxe dans les conditions de droit commun ; « l'avantage que le forfait lui procure constituera donc une rente au sens économique du mot, c'est-à-dire un bénéfice exceptionnel et n'aura comme conséquence que de rompre l'égalité fiscale entre les commerçants »¹.

Le forfait obligatoire, par contre, entraîne généralement une évaluation de l'Administration et l'intéressé, peu désireux de faire des contre-propositions devant la commission ou simplement pour éviter des formalités et des discussions, accepte le chiffre proposé, quoique le déclin de ses affaires lui fasse entrevoir une diminution des sommes imposables. En somme, le forfait est du domaine de l'à peu près ; et en cela il dépasse le cadre de la science financière. Il est à combattre en tant qu'il crée une injustice légale.

D'ailleurs, il convient de remarquer que l'application et les résultats pratiques sont loin de donner toute satisfaction. Il est, en effet, facile pour le commerçant soumis à ce régime de modifier la nature de son commerce : il peut, ainsi, annexer un rayon de quincaillerie, de poterie ou d'articles de ménage à un magasin d'alimentation ou à un établissement chargé spécialement de la vente des corps gras. Le défaut de contrôle permettra sans doute au redevable de continuer ce commerce mixte et doublé, quant au chiffre d'affaires imposable au taux normal, avec la base fixée lors de l'établissement du forfait. Le

1. Cf. Allix et Lecerclé, « La taxe sur le chiffre d'affaires », p. 338.

système n'a pas davantage la souplesse du régime commun de la taxe ordinaire : celle-ci suit les fluctuations de la monnaie et le Trésor en retire un rendement constant. Avec le forfait, au contraire, si la monnaie est dépréciée, la hausse des prix entraîne l'augmentation du chiffre d'affaires du commerçant, mais ce dernier verse la même somme chaque trimestre. Le Trésor, à son tour, trouvera son avantage dans une baisse générale des prix.

Enfin, le forfait ne répond pas toujours à l'idée de stabilité qu'on attend de lui. Les formalités d'établissement qu'on juge souvent comme les seuls ennuis du système sont appelées à se renouveler lorsqu'intervient une modification du régime fiscal. Ainsi lorsque l'article 4 du décret du 5 septembre 1935 créa une taxe unique sur les fruits d'importation et sur les dérivés et sous-produits consommables du lait, il fallut procéder à une révision des forfaits obligatoires existants et à la création de nouveaux. L'institution de la taxe de 2% sur les dérivés et sous-produits consommables du lait eut pu avoir une conséquence assez curieuse : un certain nombre de détaillants soumis au régime du forfait obligatoire ont acquis la qualité d'assujettis à la nouvelle taxe, ce qui, en règle stricte, les prive du régime forfaitaire ; mais, en fait, le montant des droits dont ils vont devenir débiteurs ne varie pas puisque le taux d'imposition reste le même. Pour éviter des modifications pratiquement inutiles, l'Administration a autorisé les nouveaux redevables à conserver le régime du forfait prévu pour les petits producteurs par le décret du 19 juillet 1934.

En définitive, le système forfaitaire ne nous paraît guère défendable. S'il est admissible en temps de prospérité économique parce qu'il incite le commerçant à

multiplier son zèle, à développer ses moyens de publicité, en un mot à travailler dans les limites tolérées par la loi, il est dangereux et onéreux au moment du ralentissement des affaires. La crise économique que nous subissons actuellement n'a pas manqué de déchaîner les protestations des redevables à qui on l'imposait. Enfin, il fausse les statistiques et cause de ce fait un préjudice tant au commerce qu'à l'industrie. Au point de vue rendement, il apparaît peu probable qu'il réponde aux espérances ; l'extension du forfait aux petits producteurs n'est pas une innovation heureuse, les différences entre le chiffre d'affaires réel et la base forfaitaire étant d'autant plus onéreuses pour la partie perdante que le taux applicable au chiffre d'affaires pris pour base est plus élevé.

Quoi qu'il en soit, le forfait, malgré ses inconvénients était, sinon en droit, du moins en fait, la conséquence inévitable de l'extension des taxes uniques. Les épiciers, débitants de boissons, pharmaciens qui forment la majorité des détaillants allaient, du fait de la création des taxes uniques en 1934, vendre principalement des produits exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires. Pouvaient-ils les obliger à tenir deux caisses ? L'une pour les ventes de produits imposables à 2%, l'autre pour celles des produits soumis à une taxe unique ou exonérés. Certes non. On n'aurait donc pas pu empêcher ceux-ci d'évaluer arbitrairement les recettes taxables, à la fin de la journée. On peut même affirmer qu'ils auraient majoré les affaires exonérées ou taxées à l'origine et diminué le chiffre des autres. D'où rappels inévitables de droits au premier contrôle et aussitôt plainte des redevables qui auraient invoqué l'impossibilité de s'y trouver dans pareil fatras. Une solution se serait imposée de suite à

l'esprit des intéressés : les ventes accessoires pourraient être exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'était une solution dont le moins qu'on puisse dire est qu'elle aurait causé une perte de recettes que les exigences budgétaires ne permettaient pas de négliger. Mieux valait donc prévenir cette revendication en offrant tout de suite le forfait. Or une difficulté surgissait : comment concilier le régime de droit commun qui prévoyait le commencement des forfaits au 1^{er} janvier 1935, avec les dispositions du décret du 19 juillet 1934, qui fixaient au 1^{er} août 1934 la date de mise en application des nouvelles taxes ? On ne pouvait cependant songer à appliquer la réforme par étapes et, après avoir exigé des commerçants des déclarations de stocks de leurs produits taxés, alors en magasin, continuer à leur appliquer le régime mensuel pour les cinq derniers mois de l'année. La solution la plus sage était de prévoir l'application du forfait dès l'entrée en vigueur de la réforme.

Mais une chose frappe l'esprit, à la lecture de l'article 37 du décret du 19 juillet 1934 : le caractère d'obligation que l'on donne à la souscription du forfait. Le forfait étant par définition une transaction librement consentie par les parties, un contrat facultatif dont les clauses sont arrêtées après débat entre les intéressés, on reste interdit devant une telle licence qui consacre l'alliance du substantif forfait à l'épithète obligatoire. En théorie donc, le régime du forfait ainsi conçu est absolument indéfendable et il est difficile de désapprouver les redevables qui s'insurgeaient contre pareille innovation. Mais en pratique, si on ne peut admettre le choix des termes employés dans les textes, on ne peut davantage voir dans le caractère d'obligation du forfait un défi au bon sens ni même

une arme dangereuse dont l'Etat se servirait contre le redevable sans défense. La brutale publication du décret instituant les nouvelles taxes uniques, la mise en vigueur quasi spontanée de la réforme avec tout ce qu'elle causait d'ennuis pour les assujettis et les commerçants entraînait surtout pour le service chargé de l'application des nouveaux textes, un travail supplémentaire considérable. Il était inévitable que les agents du fisc attachés au service du chiffre d'affaires, se trouvent un moment débordés. Devant un tel bouleversement fiscal où chacun malgré son zèle, pouvait difficilement ordonner son travail, on aurait pu s'attendre si le forfait avait été facultatif à ce que les employés fissent leur possible pour dissuader les redevables de demander le bénéfice de ce régime, afin de s'éviter un surcroît de travail. On redoutait aussi un peu, de la part des redevables, cette force de l'habitude qui fait apparaître comme inutile et inopportune toute innovation, même quand celle-ci entraîne après un effort supplémentaire, une diminution de tracasseries.

Aussi, pour vaincre la force d'inertie, l'hostilité instinctive du service et des redevables, conçut-on de rendre obligatoire l'admission au forfait sous réserve bien entendu de certaines conditions de fond. Le caractère « obligatoire » est donc dirigé, en fait, moins contre le redevable que contre l'agent d'exécution.

Aussi, maintenant que le régime fonctionne, il est à souhaiter que l'Administration ne s'attache plus au caractère « obligatoire » du forfait et laisse revenir au régime de droit commun les redevables que les doubles caisses, les comptes compliqués et la perspective de rappels de taxes n'effraient pas.

CONCLUSION

Voici donc exposé l'ensemble des taxes uniques qui, après des essais plutôt timides, se sont étendues de façon progressive pour s'imposer définitivement lors de la réforme fiscale de 1934.

Faut-il voir en cette dernière phase le triomphe décisif de la taxation unique sur l'impôt du chiffre d'affaires, dont les défauts auraient dû trouver l'indulgence devant ses qualités de simplicité de conception et d'application et devant son rendement imposant ?

L'observation des faits semble permettre de l'affirmer d'autant plus que le mouvement réformiste voit dans la cessation des protestations habituelles des intéressés et même dans certaines avances des futurs assujettis un encouragement à persévérer.

Il est évident que l'imposition à l'origine rend inutile — tout au moins vis-à-vis de l'Administration des Contributions indirectes — la dissimulation qui consistait, pour des commerçants, à chercher à se transformer en commissionnaires ou en courtiers, dans le but de payer l'impôt du chiffre d'affaires sur le montant des prétendues commissions au lieu de l'acquitter sur le montant total de leurs ventes effectivement et définitivement réalisées. Grevé dès le départ de la totalité de la taxe, le produit peut être ensuite l'objet d'un nombre indéfini de transactions par des commerçants ou des commissionnaires, il n'en-

traîne plus aucun paiement fiscal de la part des intermédiaires tant qu'il reste dans sa forme propre et conserve l'identité qu'il possédait au moment de sa taxation.

Il n'est pas moins certain que l'inégalité fiscale existant du fait de l'impôt sur le chiffre d'affaires entre les grandes entreprises et les petites exploitations tend à se réduire. On avait bien fait remarquer que la taxe ordinaire était une prime accordée aux entreprises pratiquant l'intégration et que celles-ci, dans le cas où elles possédaient des magasins de vente, ne payaient qu'une seule fois la taxe, lors de la livraison au consommateur, alors que les produits passant par les degrés de l'échelle normale de l'économie supportaient le taux de la taxe lors des ventes par les fabricants successifs, le grossiste, le demi-grossiste et le détaillant. Avec la taxe unique, petits et gros producteurs, maisons à succursales multiples, coopératives de production et petit commerce luttent à armes égales, attendu que leurs charges fiscales sont les mêmes.

Au point de vue commercial, il ne fait aucun doute que les taxes uniques — sauf le cas de la taxe à l'abatage dont le fait générateur exclut la possibilité d'exonération si tant est qu'on puisse facilement exporter les viandes fraîches — favorisent les exportations. Avec le régime de l'impôt du chiffre d'affaires, seules les livraisons directes de la fabrique à l'étranger permettaient aux produits d'échapper à toute cascade ; si les marchandises étaient livrées sur le marché intérieur, seule la dernière transaction, celle faite à l'exportation, bénéficiait de la franchise : le produit était donc vendu aux clients étrangers grevé, une ou plusieurs fois, du prélèvement fiscal et le commerce français se trouvait handicapé sur le marché international. On aurait pu craindre que pareil reproche pût

être adressé à la taxe unique qui ne bénéficie de la suspension que lors des ventes entre producteurs et qui par suite est exigible lors des ventes aux simples commerçants. Comment ceux-ci travaillant avec les pays étrangers, allaient-ils pouvoir lutter contre les concurrents des autres nations et même contre les producteurs de l'intérieur ? Serait-ce la ruine du commerce d'exportation ? Les décrets ou arrêtés pour l'application des taxes ont mis un terme au souci légitime des intéressés en leur permettant, sous certaines garanties, de prendre la position d'assujettis aux taxes uniques et de recevoir en franchise les produits destinés à l'exportation. Cette faveur permet également aux bénéficiaires de se livrer à des opérations commerciales avec d'autres producteurs.

Enfin, et c'est là assurément son avantage le plus grand, aux yeux des parlementaires, le système de la taxation unique exempte automatiquement de la taxe sur le chiffre d'affaires un assez grand nombre de commerçants et donne à beaucoup d'autres la possibilité de s'y soustraire. En effet, l'imposition lors de la transaction initiale permet la vente libre de tous les produits taxés, de sorte que les négociants spécialisés dans le commerce des produits imposés à l'origine demeurent complètement étrangers à la taxe de droit commun (les bouchers, charcutiers, marchands de charbons peuvent être mis dans cette catégorie). Mais, en fait, ce cas se rencontre rarement et malgré la création massive de taxes uniques en 1934, peu d'épiciers, de débitants, de pharmaciens vendent uniquement des produits ayant supporté une taxe unique : l'institution du forfait obligatoire est venue donner à la réforme toute son utilité pratique. Nous avons certes eu l'occasion d'adresser des critiques à

cette formule mais reconnaissons qu'elle constitue le complément nécessaire à l'institution des taxes uniques. Aussi actuellement près de 500.000 détaillants sont désormais libérés des formalités attachées à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La diminution du nombre des redevables a aussi pour conséquence directe la restriction du contrôle administratif. Les agents peuvent limiter leurs efforts à la surveillance d'un nombre moindre de producteurs, entraînés par leur importance à la tenue de comptabilités rigoureuses qui facilitent le rôle du service : il est évident par exemple, que le seul contrôle de 159 assujettis à la taxe unique sur les charbons ¹ est plus avantageux et plus commode pour le Trésor que la surveillance d'une multitude de marchands de charbons ; pour les redevables de cette taxe les formalités fiscales ne s'en sont pas cependant trouvées aggravées. Remarquons également que le nombre des redevables diminuant, les multiples sources de fraude disparaissent dans une égale proportion. De plus, le redevable important ne pouvant frauder qu'avec la complicité de ses employés, les risques du Trésor sont moins grands. La chute verticale du nombre des redressements d'impôts, dans les branches commerciales soumises à la taxe unique, le prouve surabondamment.

Mais ces avantages ne sont pas sans contre-partie et l'on peut adresser aux taxes uniques des reproches plus nombreux — et non moins sévères — que ceux dont on avait accablé la taxe sur le chiffre d'affaires.

En effet, si une seule catégorie de personnes, les commerçants, se trouve libérée des formalités fiscales —

1. Statistique de 1933.

et ce grâce au régime du forfait — tous les autres intéressés supportent d'une façon plus ou moins lourde les inconvénients du nouveau système.

Ainsi les redevables de taxes uniques et les négociants assimilés, admis au bénéfice de la suspension des droits sont obligés de tenir en plus des comptes prévus pour chaque producteur, des comptabilités matières qui permettent au service de suivre les produits reçus en franchise et d'exiger l'acquittement des droits au cas où ces produits seraient détournés de leur destination.

La fréquence des interventions des agents, l'obligation d'utiliser des locaux séparés lorsqu'un commerce de produits libérés est annexé à un atelier de fabrication des mêmes produits, soumettent les assujettis à un contrôle très voisin de l'exercice et lui causent une gêne certaine dans ses occupations professionnelles.

Il est d'autre part facile d'imaginer le travail procuré aux fabricants de divers produits d'alimentation qui doivent opérer des discriminations comptables sans fin quand ils sont appelés à utiliser tantôt des produits libérés, tantôt des produits bénéficiant de la franchise et quand ils veulent éviter les difficultés résultant du principe de la non interpénétration des taxes.

En outre, le producteur court le risque de conserver à sa charge une partie de l'impôt payé dès la fabrication ou même lors de la vente initiale. Dans le premier cas, si les marchandises restent invendues, il ne fait aucun doute qu'il perdra et la valeur des marchandises et l'impôt qui les a grevées. En cas de vente, si le client ne fait pas honneur à ses engagements, il n'aura aucun moyen de se faire rembourser la taxe et il sera le seul à supporter le poids de l'imposition : la subrogation au privilège du

Trésor serait une assurance contre ces risques, mais le législateur ne s'est jusqu'à ce jour préoccupé de cette question qu'à l'égard des producteurs de boissons et de sucres. Et quand bien même le producteur vendrait ferme ses produits, il est obligé de faire l'avance de la taxe car il est rare, dans la pratique, que les achats soient payés comptant. Par suite, il est tenu d'augmenter son fonds de roulement : d'où aggravation certaine de ses frais généraux.

On comprend, dès lors, pourquoi certains groupes d'industriels ont opposé une telle résistance aux travaux des commissions et préféré de beaucoup rester sous l'ancien régime qui ne demande pas d'opérations comptables si compliquées ni de comptes spéciaux et n'occasionne aucune avance de fonds puisque la taxe frappe le montant des encaissements. Mais reconnaissons qu'une fois la taxe instituée, les redevables s'en accommodent fort aisément et que les demandes de retour au régime antérieur sont assez rares : la taxe unique favorise en effet les relations commerciales en faisant disparaître les commissionnaires et permet certaines combinaisons de ventes avec primes assez en faveur actuellement.

Acceptée par le commerce pour qui, d'une manière générale, elle présente plus d'avantages que d'inconvénients, l'institution des taxes uniques n'a pas motivé de la part des consommateurs de critiques sérieuses. Il est vrai qu'avec les nouvelles taxes l'Etat ne devait percevoir ni plus ni moins que ce qu'il percevait lors de l'existence de la taxe sur le chiffre d'affaires.

En réalité il n'en est pas ainsi et le consommateur paye les produits plus chers qu'avant la réforme. En effet, la marchandise se trouvant grevée à sa naissance

du poids total de la taxe, le montant de la transaction initiale va servir de base à l'application du pourcentage de bénéfice réalisé par chacun des vendeurs qui se succèdent ; cette majoration de prix à la sortie de la fabrique entraîne, pour les intermédiaires, un bénéfice plus grand que si chacune des transactions successives avait, au fur et à mesure de la progression des produits vers le consommateur, été grevée d'une partie seulement de l'impôt. Le dernier prix de vente sera par conséquent supérieur à celui qui aurait été demandé avec l'impôt en cascades. Il est d'ailleurs facile de le démontrer d'une façon mathématique. Nous emprunterons à MM. Allix et Lecerclé¹, deux exemples qui montrent éloquemment les conséquences onéreuses pour le consommateur de l'imposition à l'origine ; un objet d'une valeur initiale de 100 fr., impôt compris, est soumis à quatre ventes successives et chaque intermédiaire calcule son bénéfice en majorant de 10 % le prix d'achat. Avec la taxe de droit commun, l'acheteur obtiendra l'objet pour 144 fr. 04, dont 9 fr. 75 d'impôt. Avec la même charge fiscale à la base, il lui faudra verser 145 fr. 82, soit 1 fr. 78 de plus, ce qui équivaut à une majoration de prix d'un peu plus de 1 %. Cette majoration s'élève à 3 fr. 44 pour une égale imposition de 8 fr. 15 si on considère un produit d'une valeur de 100 fr. objet de trois ventes et un bénéfice de 30 % à chaque transaction.

De ces exemples, il résulte que l'Etat ne gagne pas un denier avec le nouveau système d'imposition et que le consommateur paie la marchandise à un prix supérieur ; la différence est perçue par les intermédiaires : c'est une

1. Cf. Allix et Lecerclé, « La taxe sur le chiffre d'affaires » p. 343-344.

raison supplémentaire pour qu'ils soient les ardents défenseurs du régime des taxes uniques.

La taxe à la production accroît donc en théorie d'une façon sensible la cherté de la vie. Toutefois, cette théorie n'est guère démontrée par les statistiques, surtout à l'époque actuelle, où les forces économiques agissant dans le sens de la baisse sont autrement puissantes que les influences fiscales.

Nous venons de voir qu'en principe l'Etat ne doit ni gagner ni perdre avec l'adoption du système des taxes uniques. Mais, en fait, il semble peu probable que les rendements aient jusqu'ici répondu aux évaluations budgétaires.

A quoi cela tient-il ? La première cause est certainement la difficulté de fixer un taux convenable qui permette un rendement égal à celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Si les produits taxables suivaient toujours la même filière, la difficulté serait vite résolue, mais ils sont tantôt consommés en l'état, tantôt utilisés à la fabrication d'autres marchandises, d'où la nécessité de prévoir des taux multiples (la taxe unique sur les corps gras offre un exemple typique de multiplicité de taux). On ne peut, d'ailleurs, fixer d'une manière mathématique le taux à appliquer. Seule la constatation des rendements permet de dire si on s'est trompé ou non dans le calcul des probabilités. « Or l'expérience montre que si l'on se trompe en trop, les intéressés obtiendront facilement le dégrèvement, mais que si on se trompe en trop peu, il sera presque impossible de redresser le taux insuffisant, à cause de la résistance du contribuable ». Cette remarque de MM. Allix et Lecerclé¹ a été vérifiée

1. Cf. Allix et Lecerclé, « La taxe sur le chiffre d'affaires », p. 346.

par les faits, car si certains taux ont été abaissés, nous n'en connaissons guère qui aient subi une augmentation.

Quant au contrôle, que l'on avait prédit plus facile et surtout plus restreint, il existe toujours. Les forfaits, les modifications constantes du régime fiscal entraînent la tenue de comptes et nécessitent un personnel complémentaire. Les vérifications ne sont plus opérées, il est vrai, chez les détaillants, mais le contrôle est plus sévère chez les assujettis. Il importe néanmoins de faire remarquer que les redevables de taxes uniques ont, jusqu'ici, bénéficié de la mansuétude de l'Administration : le contrôle, en la matière, est encore peu développé. Il semble, néanmoins, que les litiges soient appelés à diminuer avec le système des taxes uniques. L'absence presque complète de jurisprudence en est un témoignage : alors que depuis sa création, l'impôt sur le chiffre d'affaires a motivé plusieurs centaines de pourvois en Conseil d'Etat, les taxes uniques, depuis leur apparition, ne se sont signalées à l'attention que par une dizaine d'arrêts dudit Conseil. Ce seul fait tendrait donc à démontrer que les taxes à la production sont d'une application relativement facile : c'est qu'en effet, les fabrications mixtes sont rares et chaque industriel n'a qu'à se procurer le décret ou l'arrêté qui régit son exploitation pour être au courant de ses obligations.

En revanche, le service des Contributions indirectes qui doit renseigner et exercer simultanément toutes les catégories de producteurs a vu se multiplier les complications, la liste des taux applicables prenant l'aspect enchevêtré d'un tarif douanier.

Disons, cependant, que les impôts ne sont pas à examiner du point de vue des commodités qu'ils comportent

pour l'Administration, mais de celles dont peuvent se réclamer les principaux intéressés, les redevables. C'est à l'Administration à s'adapter et à faciliter autant que faire se peut l'application de la réforme : en fait, il suffirait de spécialiser quelques agents supérieurs pour obtenir un contrôle régulier et précis. Mais malgré toutes les précautions prises, il est probable que nombre de producteurs, accidentels surtout, échapperont à la taxe ; les redevables de la taxe à l'abatage qui habitent les campagnes n'ont aucune difficulté à dissimuler l'abatage d'un animal de boucherie ; et n'est-ce pas compter sur un rendement hypothétique que de s'imaginer que les épiciers mettant au vinaigre des fruits reçus en saumure, prendront la position de producteurs d'épices préparées ?

Les taxes uniques méritent, en outre, des critiques d'ordre général.

Comme elles s'attachent à des produits nettement définis, leur existence peut influencer sur telle ou telle branche d'industrie. On peut craindre ainsi que des démarches parlementaires, des intrigues diverses, et surtout les campagnes semi-politiques, semi-économiques conduites par des syndicats puissants empêchent l'éclosion de certaines taxes, en amènent l'abolition ou simplement la diminution de leur taux et par suite aggravent les charges des industries voisines. La suppression de la taxe unique sur les engrais est symptomatique à cet égard.

Le favoritisme peut se donner libre cours et l'ère du particularisme fiscal risque de se manifester de ce côté.

Inversement, les taxes uniques qui, par définition, ne sont que les taxes de remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'auraient dû concourir qu'à un seul but : procurer, au point de vue budgétaire, le même ren-

dement que l'impôt disparu. Or, il arrive que des taux sont majorés d'un pourcentage, destiné à procurer des ressources à la branche du commerce ou de l'industrie dont relève la taxe : la taxe unique est ainsi détournée de son rôle d'impôt qui doit être, selon M. Stourm « exclusivement le pourvoyeur du Trésor ». C'est ainsi que l'article 17 de la loi du 7 juillet 1933 a prévu une majoration de 0 fr. 025 du taux de la taxe à l'abatage pour la prophylaxie de la tuberculose des bovidés.

De même la taxe unique sur les charbons est majorée de 0,25 % pour la constitution d'un fonds de retraite des ouvriers mineurs (art. 3 de la loi du 12 juillet 1933) et une loi du 7 avril 1936 prévoit une nouvelle majoration de 0,25 % pour une allocation temporaire aux mineurs âgés de 50 ans, et comptant vingt années de travail au fond. Ces prélèvements sont destinés seulement à une catégorie de personnes vivant de l'industrie houillère : les mineurs. Les autres ouvriers attachés à cette industrie, ceux qui sont employés aux cokeries, au transport des charbons, ne profitent pas de cet avantage pécuniaire : il est regrettable, en droit, que pareille distinction soit faite.

Les taxes uniques peuvent ainsi, grâce à leur spécialisation, servir d'appui à des surtaxes de caractère économique destinées à financer les expériences si à la mode en ce moment.

Ainsi, les promoteurs du projet sur l'assainissement du marché de la viande prévoyaient-ils un aménagement de la taxe à l'abatage qui aurait financé le retrait d'animaux du marché.

Plus pratiques encore, les auteurs d'un projet de réorganisation du marché laitier avaient imaginé de rejeter

les frais de l'expérience sur les concurrents des marchands de beurre — les fabricants de margarine — au moyen d'une élévation des taux de la taxe unique sur les corps gras.

Heureusement, le Parlement a fait justice de ces tendances par trop égoïstes.

Enfin, la fusion des taxes uniques avec les droits indirects, prévue par l'article 7 de la loi du 6 juillet 1934, et appliquée jusqu'ici aux spiritueux, vins, cidres et poirés, ne nous semble pas très heureuse. Elle présente certes, un intérêt au point de vue de la simplicité du contrôle, de la perception des droits et du contentieux. Mais elle comporte des dangers. L'avantage de la superposition de deux impôts à caractère et à assiette séparées était de permettre le contrôle de l'un par l'autre et d'assurer un meilleur rendement en déjouant les fraudes : il est certain, par exemple, que bien des fraudes sur les vins et sur les alcools ont été découvertes par l'examen de la comptabilité commerciale des assujettis ou de leurs clients. L'augmentation des taux ou inversement les dégrèvements d'impôt donneront lieu à des discriminations fort compliquées et motiveront les réclamations des contribuables qui, assujettis à une taxe unique non fusionnée, se méprendront sur les mesures appliquées à d'autres industries, redevables d'un droit mixte : indirect et taxe unique.

En définitive, il nous paraît préférable de s'en tenir à la dualité d'imposition : la situation financière ne permet pas des expériences avec les impôts à grand rendement et il serait sage, pour le moment, de limiter aux essais effectués jusqu'ici, la réforme amorcée par l'article 7 précité.

Les critiques que nous venons d'exposer ne sont pas nouvelles et depuis longtemps elles nourrissent les polémiques des revues spécialisées. Il faut reconnaître qu'en théorie pure la taxe sur le chiffre d'affaires se recommande par sa simplicité, la facilité de son application, son rendement. Les taxes uniques, au contraire, apparaissent comme un retour à l'ancien système des Contributions indirectes, impôts réels et non personnels. Néanmoins l'impôt sur le chiffre d'affaires a fini par ne rencontrer que de l'hostilité : il prête le flanc aux campagnes politiques, les commerçants se sont déclarés ses ennemis acharnés, les élections de 1924 l'ont condamné et le législateur a prescrit la substitution progressive de la taxe en vigueur par des taxes à la production ou à la fabrication (art. 60 loi du 4 avril 1926).

On peut le déplorer en tant que théoricien, mais la réforme ayant été réalisée, tout au moins en partie, il ne peut être question de revenir en arrière : il n'y a qu'à s'incliner devant les faits accomplis. L'Administration a fait son devoir en ne perdant aucune occasion de mettre en lumière les inconvénients des taxes uniques, mais elle n'avait pas qualité pour s'opposer à la volonté du législateur. Maintenant que la réalisation est acquise, on peut même se demander s'il n'était pas possible d'aller plus vite et d'obtenir une réforme plus complète quelques mois seulement après le vote de l'article 60. Pour notre part, nous ne le pensons pas eu égard aux pratiques parlementaires.

Les commissions instituées en vertu de l'article 60 de la loi du 4 avril 1936 ne manquaient certes pas de compétence, mais elles n'avaient pas le pouvoir d'agir ; elles ne pouvaient qu'appuyer de leur autorité les projets de

loi présentés au Parlement. Comme, d'autre part, les taxes uniques, en unifiant les taux, rompaient l'inégalité que l'impôt sur le chiffre d'affaires avait créée entre les grandes et les petites exploitations industrielles, elles rencontraient l'opposition des industries intégrées, que favorise cette inégalité, et il était facile aux mécontents d'inonder les parlementaires de protestations sinon contre le principe même de la taxe, du moins contre les modalités arrêtées par les commissions. Un moyen infail-
lible à cet égard consiste à faire proposer des tarifs moins élevés, inacceptables pour l'Administration, et qui attirent aux parlementaires, qui se chargent du torpillage, les sympathies des futurs redevables. Ainsi les projets 499 (bières) et 1812 (produits d'alimentation), distribués depuis le début de l'année 1933, ne seraient peut-être pas encore votés à l'heure actuelle si la réforme de 1934 n'avait accéléré l'œuvre de réorganisation fiscale.

Ce qui a manqué aux commissions pour réaliser leur tâche plus vite, c'est le pouvoir d'exécution. Il eut fallu que le Parlement votât le cadre des futures taxes uniques : dispositions générales, types à adopter suivant les espèces de produits etc. et laissât au gouvernement le soin de fixer par décret, sur la proposition de la commission — qui aurait pu compter des parlementaires parmi ses membres — la liste des produits imposables et le taux applicable. C'est la méthode employée en Autriche et qui a abouti à la réalisation complète du système des taxes uniques. Mais en France, une telle procédure eut heurté de front les principes élémentaires du droit qui réserve exclusivement aux assemblées élues la création des nouveaux impôts et la fixation de leur tarif. Néanmoins, à présent que les bases des taxes uniques sont

dégagées définitivement (art. 39 et 85 du Code du chiffre d'affaires et des taxes uniques), il ne serait peut-être pas impossible de permettre au gouvernement d'ajouter par décret, sur la proposition des commissions, dans les cadres déjà existants les produits similaires restés en dehors du régime de la taxe unique. Une telle mesure permettrait de soumettre à ce régime une quantité de produits de vente restreinte pour lesquels il serait difficile de faire voter des taxes spéciales. On pourrait, par exemple, assimiler aux taxes uniques sur les boissons hygiéniques, les infusions de tilleul, verveine, etc., vendues accessoirement par les débitants, ajouter le glucose au sucre et trouver un cadre où loger les laits concentrés sucrés, ou encore les produits d'entretien, encaustiques, cirages, etc., généralement vendus en petites quantités par les épiciers. Les bicyclettes, motocyclettes et même les machines agricoles pourraient être ajoutées à la taxe unique sur les automobiles.

A part cette réforme, l'extension du régime des taxes uniques aux produits industriels paraît devoir nécessiter, au préalable, l'étude minutieuse de nouvelles techniques. Il paraît impossible au premier abord de créer la taxe unique sur les cuirs, les textiles, le papier, la métallurgie, mais, en bien des cas des objets de cuir, de métal, des tissus pourraient être isolément soumis à des taxes uniques particulières qui, dans chaque espèce, seraient ensuite groupées par affinité, en attendant que la taxe d'ensemble soit réalisable. Ainsi l'industrie des cuirs et peaux comprend une infinité de branches et de travaux depuis la courroie de transmission jusqu'au sac à main de l'élégante. L'application d'un seul taux sur le cuir, au moment du travail des peaux, aboutirait à rejeter sur la

courroie qui ne change guère de mains qu'une fois, une partie des charges supportées, dans le système de l'impôt en cascades, par la peau fine et plus tard par le sac de dame. Qui plus est, « la matière première constituant la plus grande partie de la valeur des produits grossiers, tandis qu'elle ne rentre que pour une fraction minime dans la valeur des produits de luxe qui tirent presque tout leur prix du travail de fabrication, l'application, à l'origine, d'une même taxe sur cette matière, quelle que soit sa destination, surtaxerait les produits bon marché, hors de toute proportion avec leur valeur »¹.

Mais une taxe unique sur les chaussures, perçue chez le fabricant est fort réalisable. On peut même avancer que son adoption aurait mis fin à l'extension des magasins de vente directe, évitant ainsi au législateur de promulguer une loi interdisant l'ouverture de nouveaux magasins — loi dont le principe est des plus contestables sous le rapport de la liberté du commerce.

La taxe unique sur les objets de cuir manufacturés (sacs, serviettes, trousse) pourrait, après quelques mois d'application de la première, lui être juxtaposée et ainsi, petit à petit, tous les détaillants de maroquinerie se trouveraient libérés, les cuirs destinés à l'industrie bénéficiant de taux réduits.

Un raisonnement analogue s'appliquerait au papier à lettres, aux toiles, cotonnades et draps, aux fils, aux machines à coudre, à la porcelaine et autres vaisselles. Il suffirait de sérier les taxes et de commencer par réaliser celle qui libère le plus grand nombre de détaillants, les autres venant peu à peu se greffer sur la taxe initiale.

Mais un tel problème reste encore le secret de demain.

1. Cf. Allix et Lecercle, « La taxe sur le chiffre d'affaires », p. 347.

La solution dépend pour une grande part de l'évolution politique et de l'économie du pays. Quoi qu'il en soit, nous ne pouvons, en terminant cette étude, que constatons une fois de plus que le système des taxes uniques, très critiquable, s'est peu à peu implanté dans notre fiscalité indirecte et qu'il tend à y acquérir droit de cité. C'est un mal, au point de vue théorique, mais un mal nécessaire actuellement, dont on ressentira les effets tant qu'il existera la dualité d'imposition : impôt sur le chiffre d'affaires et taxes uniques.

Vu :

Le Président de Thèse :
Edgard ALLIX.

Vu :

Le Doyen de la Faculté :
Edgard ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris :
S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX et LECERCLÉ. — *La taxe sur le chiffre d'affaires. Traité théorique et pratique*, (2^e édit., 1929), complété par addendum de 1930.

ALLIX. — *Traité élémentaire de Sciences des finances et de législation financière française*, Edit., de 1931.

GARDES et MORILLOT. — *Dictionnaire général du chiffre d'affaires*.

LEFÈVRE (FRANCIS). — *Feuillets de documentation pratique*, (Chiffre d'affaires).

La vie administrative des Contributions indirectes, Imp. Dubourg, Tours.

Le Journal des Contributions indirectes, Imp. Oudin, Poitiers.

Journal Officiel.

Circulaires administratives.

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	1
CHAPITRE PREMIER. — HISTORIQUE	3
Réalisation du système	7
CHAPITRE II. — GÉNÉRALITÉS	17
Section I. — Caractères généraux des taxes uniques	18
I. — Définition des produits imposables	18
II. — Taux	23
III. — Fonds commun	24
IV. — Redevables de la taxe	25
Définition des producteurs	29
1. Façonniers	31
2. Présentation commerciale	32
3. Marque	36
V. — Principe de la non-interprétation des taxes uniques ..	38
VI. — Opérations faites en suspension de la taxe unique ..	40
A. Ventes entre producteurs	40
B. Importations à destination de producteurs	43
VII. — Exceptions au principe de la suspension de la taxe ..	44
VIII. — Commerçants assujettis	46
IX. — Exonérations des taxes uniques	47
X. — Exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires	50
Section II. — Obligations générales des redevables	52
Section III. — Contrôle des taxes uniques	60
Section IV. — Contentieux en matière de taxes uniques	62
Pénalités, prescriptions	62
Privilege	64
Section V. — Dispositions transitoires	64

CHAPITRE III. — LES TAXES UNIQUES	69
<i>Section I.</i> — Charbons	69
<i>Section II.</i> — Taxe à l'abatage	74
<i>Section III.</i> — Thés et cafés	83
<i>Section IV.</i> — Sucres	85
Ristourne sur les sucres	90
<i>Section V.</i> — Soufres	96
<i>Section VI.</i> — Produits résineux	99
<i>Section VII.</i> — Alcool dénaturé	103
<i>Section VIII.</i> — Corps gras	107
<i>Section IX.</i> — Huiles minérales et leurs dérivés	114
<i>Section X.</i> — Bières, eaux minérales, boissons gazéifiées, sirops ..	120
<i>Section XI.</i> — Produits d'alimentation	125
<i>Section XII.</i> — Spécialités pharmaceutiques	140
<i>Section XIII.</i> — Produits de parfumerie	147
<i>Section XIV.</i> — Automobiles	150
CHAPITRE IV. — RÉGIME DU FORFAIT OBLIGATOIRE	161
CONCLUSION	173
BIBLIOGRAPHIE	190

